جـامـعـة الــشـرق الأوسـط
MIDDLE EAST UNIVERSITY

تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

Applying Modern Techniques of Managerial Accounting in The Jordanian Industrial Public Shareholding Companies

إعداد الطالبة

محار عبدالله الخليل

رقم الطالبة : 400910046

اشراف الدكتورة

انعـــام زويلــــــــــف

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير

قسم المحاسبة

كلية الاعمال

جامعة الشرق الاوسط

نيسان 2012

الآيـــــة

قَالَ تعَالَىٰ: ﴿ رَبِّ أَوۡزِعۡنِيٓ أَنۡ أَشۡكُرَ نِعۡمَتَكَ ٱلَّتِيٓ أَنۡعَمۡتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَٰلِدَيَّ وَأَنۡ أَعۡمَلَ صَٰلِحٗا تَرۡضَىٰهُ وَأَصۡلِحۡ لِي فِي ذُرِّيَّتِيٓۖ إِنِّي تُبۡتُ إِلَيۡكَ وَإِنِّي مِنَ ٱلۡمُسۡلِمِينَ ١٥ ﴾

(15) سورة الأحقاف

نموذج التفويض

أنا محار عبدالله الخليل، أفوض جامعة الشرق الاوسط بتزويد نسخ من رسالتي /أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

التوقيع:

التاريخ: 2012/6/11

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: " تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

وأجيزت بتاريخ: 30 / 4 / 2012

أعضاء لجنة المناقشة	التوقيع
الدكتورة : انعام زويلف	رئيساً ومشرفاً ....
الدكتور: اسامة عمر عبد الجبار	عضواً ....
الاستاذ الدكتور: احمد حسن ظاهر	عضواً خارجياً............................

الشكر والتقدير

الشكر والتقدير والامتنان للاستاذة الفاضلة

الدكتورة انعام زويلف

التي تكرمت عليّ بقبول اشرافها على اطروحتي وكان لها الاثر الكبير والدور

البالغ في اتمام هذه الرسالة فلها مني كل العرفان والتقدير بالجميل الذي طوقت به

عنقي

كما اتقدم الى كل اعضاء الهيئة التدريسية في جامعة الشرق الاوسط بالشكر

والتقدير واخص بالذكر استاذي الفاضل

الدكتور عبد الناصر نور

والدكتور علي المعموري

واتقدم بجزيل الشكر الى اعضاء لجنة المناقشة الافاضل

الإهداء

الى والدي الذي لطالما كان المشجع والمتابع والاساس بعد الله عز

وجل في نجاحي وتوفيقي في علمي ودراستي عسى

ان ارد له الدين وافرحه .

الى والدتي الحنونة اطال الله بعمرها والتي كان لدعائها المستمر

الاثر في نجاحي

الى اخواتي واخوتي اهدي هذا الجهد المتواضع

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية

اعداد : محار عبد الله الخليل

اشراف : الدكتورة انعام زويلف

الملخص

هدفت الدراسة الى بيان تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، ، والتعرف على الصعوبات التي تعترض استخدام هذه الاساليب في الشركات المذكورة. ولتحقيق هذه الاهداف فقد تم جمع المعلومات من الشركات الصناعية المساهمة العامة من خلال تصميم استبانة وفقا لاهداف وفرضيات الدراسة ، وقد تم توزيعها على عينة مكونة (109) من العاملين في اقسام المحاسبة في الشركة قيد الدراسة ، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من بينها:

1- بينت نتائج الدراسة ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق والتي تناولتها الدراسة .

2-أشارت نتائج الدراسة الى ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة.

3-أشارت نتائج التحليل الى ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة .

4- كما بينت نتائج التحليل ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون بدرجة مرتفعة.

5 –أشارت نتائج التحليل الى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنيـة تعمـل علـى تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بدرجة مرتفعة .

6- اظهر تحليل البيانات ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيـق سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة بدرجة مرتفعة .

7- بينت نتائج التحليل ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تواجه معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بدرجة متوسطة.

وقد تقدمت الدراسة بعدة توصيات منها:

1. ضرورة استمرار الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية في تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة وتعزيزها، ومواكبة المستجدات في هذا الميدان واختيار ما يناسب الشركة منها.
2. اهمية القيام بدراسة جدوى لكل اسلوب جديد يتم تطبيقه واجراء مقارنة بين التكاليف المترتبة على هذا التطبيق والمنافع التي تعود على الشركة من جراء ذلك.
3. ضرورة التأكد من وجود هيكل إداري سليم قبل تطبيق أساليب المحاسبية الادارية الحديثة، اذ يشكل هذا الهيكل العامل الأكثر أهمية في نجاح تطبيق هذه الأساليب.
4. ضرورة تدريب العاملين على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية قبل المباشرة بتطبيقها من أجل استغلالها بشكل امثل .

Applying Modern Techniques of Managerial Accounting in the Jordanian Industrial Public Shareholding Companies

Prepared by : Mahar Abedullah Al-Khalil
Supervised by : Dr. Ina'am Izwyalif

Abstract

The study aimed to show the application of new managerial accounting techniques in Jordan industrial public shareholding companies, and to investigate the difficulties that hinder the use of such techniques in the mentioned companies . To achieve these goals data were collected from shareholding companies through questionnaire design according to study objectives and hypotheses. The questionnaire has been distributed over a sample totaling (109) employees in accounting departments in the studied companies.

The study concluded the following :

1 – Study findings show that Jordan public shareholding industrial companies apply new managerial accounting techniques through the five dimensions that form this application which this study handled.

2 – Study findings reported that Jordan public shareholding industrial companies apply activity based costing with high degree.

3-Study findings reported that Jordan public shareholding industrial companies apply targeted costing system with high degree .

4-Study findings reported that Jordan public shareholding industrial companies are implementing customers profitability analysis system with high degree .

The study recommends the following:

1-Jordan public shareholding companies should apply new managerial accounting techniques and to keep up with new techniques in this field and to select the technique that fit the company.

2- There is a bad need for a feasibility for each applied new technique and to compare the resulted costs and the benefits that the company may obtain for such application.

3- Companies have to ensure a perfect managerial structure before the application of new managerial accounting techniques, since this structure is the most important in the success of such application.

4- Companies have to train the employees on new managerial accounting application techniques before application commencement for the purpose of better utilization .

الفصل الأول

مقدمة عامة للدراسة

1/1 تمهيد

2/1 مشكلة الدراسة وأسئلتها

3/1 فرضيات الدراسة

4/1 أهمية الدراسة

5/1 أهداف الدراسة

6/1 حدود الدراسة

7/1 التعريفات الإجرائية

1-1 تمهيد:

تعتبر المحاسبة الإدارية من العلوم المتجددة لما فيها من اساليب و رؤى وتحاليل كثيرة فهي من العلوم الحديثة والقابلة للتحديث باستمرار ولها دور فعال ومؤثر في مساندة المديرين ودعمهم في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء وإتخاذ القرارات المناسبة.

وبدأت المحاسبة الادارية تتحول من المدخل التقليدي الى المدخل المعاصر حيث تطورت مفاهيمها وابعادها واساليبها واطرها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث واحتياجات الادارة.

وقد أدت مجموعة من الاسباب الى تطور أساليب المحاسبة الادارية منها ظهور التنافس الشديد بين الشركات التي تنتج سلع متشابهة، وتنوع وتعدد اذواق المستهلكين مما أدى الى زيادة نسبة المزيج السلعي، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالنسبة للتكاليف المباشرة .ومع تزايد أهمية الأصول غيرالملموسة ولتلبية احتياجات الادارة من المعلومات في ظل المتغيرات الاقتصادية والبيئية والتكنولوجية ظهرت العديد من ادوات المحاسبة المالية الادارية الحديثة من ابرزها:

- نظام التكاليف المبني على الانشطة.
- التكاليف المستهدفة.
- تحليل ربحية الزبون.
- بطاقة العلامات المتوازنة
- نظام Six Sigma لقياس الجودة.

ولأهمية مواكبة منظمات الاعمال لاساليب المحاسبة الادارية الحديثة من اجل تزويد الادارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في مختلف المجالات .

ومن هنا جاء اهتمام الباحثة بالتعرض إلى المدى الذي وصلت إليه الشركات الأردنية في استعمال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وتحديد العوامل التي تحد من استخدامها ومن ثم اقتراح السبل المناسبة لتشجيع استعمالها .

2-1 مشكلة الدراسة وأسئلتها :

كشفت العديد من الدراسات السابقة وجود فجوة بين التطور العلمي لأساليب المحاسبة الإدارية وواقع تطبيقها في الحياة العملية، كما تبين نتائج هذه الدراسات أيضاً استمرار سيطرة الاساليب التقليدية على نظم المحاسبة الادارية المطبقة على أرض الواقع لاستخدامها بشكل اكبر من الأساليب الحديثة، الأمر الذي له انعكاسات سلبية على تلبية احتياجات المنظمات من المعلومات ، ومن هنا يمكن تلخيص مشكلة الدراسة بالتساؤلات التالية :

1. ما مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؟
2. مامدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام التكلفة المستهدفة ؟
3. هل تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامةالأردنية نظام تحليل ربحية الزبون ؟
4. هل تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء؟
5. هل تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام Six Sigma لقياس الجودة ؟

6. ما معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ؟

1-3 فرضيات الدراسة :

- **الفرضية الرئيسية الاولى :**

" لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية اساليب المحاسبة الادارية الحديثة "

وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الاتية :

- الفرضية الفرعية الأولى :

" لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة "

- الفرضية الفرعية الثانية :

" لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية نظام التكلفة المستهدفة "

- الفرضية الفرعية الثالثة :

" لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية نظام تحليل ربحية الزبون "

- الفرضية الفرعية الرابعة :

" لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامةالأردنية بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء "

- الفرضية الفرعية الخامسة :

" لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامةالاردنية نظام Six Sigma لقياس الجودة"

-الفرضية الرئيسية الثانية :

" لا توجد معوقات تحد من استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية "

1-4 اهمية الدراسة :

تظهر اهمية هذه الدراسة من ضرورة تجسير الفجوة ما بين التطور العلمي لاساليب المحاسبة الادارية وواقع تطبيقها .حيث ان منشآت الاعمال اصبحت الآن تعمل في بيئة تتسم بالتغيرات والتطورات السريعة في تكنولوجيا الانتاج والتوزيع. وادت هذه التطورات التكنولوجية السريعة وزيادة حدة المنافسة الى ظهور اساليب ادارية حديثة، الامر الذي يتطلب من الشركات ضرورة البحث عن خلق قيمة لعملائها، وتنسيق جميع انشطة المنشأة بغرض التركيز على الهدف الرئيسي لها وهو اشباع حاجة العملاء.

كما ان التحديات المعاصرة والمنافسة المتزايدة تلزم هذه الشركات الصناعية بأن تكون قادرة على تصنيع منتجات مبتكرة ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة والعمل على تقديم خدمات متميزة للعملاء لتحقيق مزايا استراتيجية هامة في السوق، مما يحتم ضرورة تطبيقها للاساليب الحديثة في المحاسبة الادارية.

وتأتي اهمية هذه الدراسة ايضا من كونها تبحث في احدث اساليب المحاسبة الادارية من أجل تطوير اداء القطاع الصناعي متمثلاً في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة ، حيث ان توفير المعلومات الملائمة تساعد هذه الشركات على إتخاذ القرارات مثل تطوير وتحسين نوعية المنتجات التي تقوم بانتاجها وتخفيض تكاليف هذه المنتجات حتى تتمكن من المنافسة في السوق والبقاء في

ظل البيئة الجديدة .

1-5 اهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الاهداف :

1- التعرف على واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية بصفة عامة من قبل الشركات الصناعية المساهمة الاردنية.

2- بيان مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة.

3- التعرف على العوائق والصعوبات التي تعترض استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية و اقتراح السبل المناسبة التي تشجع وتعزز استخدام هذه الاساليب في الشركات المذكورة .

1-6 حدود الدراسة :

تمثلت حدود الدراسة بالاتي

أ- الحدود البشرية: اقتصرت الدراسة على الشركات الصناعية الاردنية والبالغ عددها (94) شركة صناعية مساهمة عامة .

ب- الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على الشركات العاملة في المملكة الاردنية الهاشمية .

ج- الحدود الزمانية : السنة الدراسية 2011 /2012 .

د- الحدود العلمية: تتمثل أساليب المحاسبة الادارية الحديثة لاغراض هذه الدراسة بنظام التكاليف المبني على الانشطة ، والتكلفة المستهدفة، وتحليل ربحية الزبون، وبطاقة الاداء المتوازن ونظام

سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة . اذ جاءت هذه الاساليب مشتركة بين العديد من الادبيات التي تناولت هذا الموضوع وعليه اقتصرت الدراسة على الاساليب المذكورة ولم تتناول كل اساليب المحاسبة الادارية الحديثة.

1-7 التعريفات الاجرائية :

تتمثل اساليب المحاسبة الادارية الحديثة لاغراض هذه الدراسة في :

نظام التكاليف المبني على الانشطة :

هو نظام يهتم بتحقيق التخصيص العادل للموارد النادرة المتاحة على الانشطة كمحور وسيط، ثم يعاد تخصيص التكاليف الاضافية (غير المباشرة) من خلال مسببات التكلفة على المنتجات كمحور تكلفة نهائي.

نظام التكلفة المستهدفة :

هي التكلفة الطويلة الأجل المقدرة للمنتج(السلعة أو الخدمة) الذي اذا ما تم بيعه يمكن الشركة من تحقيق الدخل المستهدف.

تحليل ربحية الزبون :

هي عملية تخصيص العائدات والتكاليف لقطاعات العميل او حسابات العميل الفردي بحيث ان الربحية لتلك القطاعات و/او تلك الحسابات يمكن حسابها بسهولة ومن ثم التركيز على العملاء الاكثر ربحية

بطاقة العلامات المتوازنة :

ويقصد بها ترجمة رسالة واستراتيجية المنظمة الى اهداف ومقاييس ملموسة من خلال

تفاعل اربعة محاور هي المحور المالي ومحور العملاء ومحور العمليات الداخلية ومحور النمو والتعلم.

نظام سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة :

هو نظام لتحسين الجودة من خلال تخفيض التكاليف وتحسين وتطوير العمليات وينتج عن تطبيقه انخفاض نسبة العيوب الى 3.4 لكل مليون فرصة لحدوث العيوب .

الفصل الثاني

الاطار النظري والدراسات السابقة

1/2 تمهيد

2/2 نظام التكاليف المبني على الأنشطة

3/2 نظام التكلفة المستهدفة

4/2 نظام تحليل ربحية الزبون

5/2 بطاقة العلامات المتوازنة

6/2 نظام سيجما ستة لقياس الجودة

7/2 معوقات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية

8/2 الدراسات السابقة

9/2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

اولا: اساليب المحاسبة الادارية الحديثة

2-1 تمهيد

يقوم هذا الفصل بالتعريف بالمفاهيم المرتبطة بأساليب المحاسبة الادارية الحديثة ومدى تطبيقها في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية.

تعتبر المحاسبة الادارية من أهم العناصر المكونة لنظام المعلومات الادارية في المشروع، فهذا النظام يوفر المعلومات المالية والاقتصادية. ويتولى تجميع المعلومات الاخرى المتولدة من نظم المعلومات الفرعية الاخرى في المشروع .(العربيد ،2003،ص 17)

والهدف الأساسي من هذه العمليات التي يقوم بها نظام المحاسبة الإدارية هومساعدة الادارة في عمليات الرقابة وتقويم الاداء واتخاذ القرارات.

وتختص المحاسبة الإدارية بتجميع وتحليل وتبويب وتخزين بيانات اساسية او معلومات ناتجة من نظم اخرى فرعية للمعلومات في الشركات لغرض انتاج معلومات ذات طابع كمي مالي وغيرمالي تقدم للادارة.

وبدأت المحاسبة الإدارية تتحول من المدخل التقليدي الى المدخل المعاصر ، حيث تطورت مفاهيمها وابعادها واساليبها واطرها لتتلاءم مع متطلبات العصر الحديث ، واحتياجات المستهلكين الداخليين والخارجيين، وبذلك تطورت من مفهومها التقليدي الى المحاسبة الادارية الاستراتيجية . (باسيلي ،2007 ،ص1).

ومن اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتي سيتم تناولها:

- نظام التكاليف المبني على الانشطة.
- التكاليف المستهدفة.
- تحليل ربحية الزبون.
- بطاقة العلامات المتوازنة.
- نظام Six Sigma لقياس الجودة.

2-2 نظام التكاليف المبني على الأنشطة :Activity-Base-Cost (ABC)

نشأة نظام التكاليف المبني على الانشطة ومفهومه :

على أثر الهزات المالية العنيفة التي حدثت في النصف الاخير من القرن العشرين وارتفاع تكاليف الإنتاج قامت الشركات والمؤسسات في العالم بمراجعة شاملة لأنظمتها الإدارية والمحاسبية بهدف ضبط التكاليف وزيادة كفاءة الأداء وتحقيق الأرباح . وقد عزز ذلك التوجه التقدم العلمي والتكنولوجي المتصاعد وخاصة التطور الهائل في تكنولوجيا الإنتاج وتكنولوجيا المعلومات في ظروف العولمة وتحرير التجارة العالمية ، حيث أصبحت المنافسة في جودة المنتجات وفي أسعارها من مقتضيات الاستمرار والبقاء والتطور وقد ظلت أنظمة التكاليف التقليدية شائعة الاستخدام حتى عام (1987م) عندما قدم الباحثان (Cooper &Kaplan) نظاماً جديداً لتوزيع التكاليف والذي أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف على أساس النشاط Activity Based Costing (A.B.C) ونظراً لما يتمتع به هذا النظام من

مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية فقد لاقى قبولاً من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء ، وبدأ يشيع استخدامه وخصوصاً في الشركات الصناعية الكبرى في أوروبا . (نصر والكخن ، 1997، ص 625)

وقد بدأت الشركات في الوقت الحاضر بانتاج اصنافاً متعددة من المنتجات وأدخلت التكنولوجيا الحديثة في عملياتها وأصبح العمل يمثل نسبة صغيرة من الكلف الكلية بينما ازدادت الكلف الغير مباشرة وازداد الاهتمام بها.

وحتى تتمكن هذه المنشآت من مواجهة هذا التنافس العالمي لا بد لها من ان تمتلك نظماً لها القدرة على خلق معلومات وبيانات فعالة اذ لن تستطيع الانظمة التقليدية من تلبيتها مستقبلا كما أن مديري الشركات إذا ارادوا ان تكون منتجاتهم تنافسية فان عليهم معرفة:

1-الانشطة التي تدخل في صناعة المنتج او توفير الخدمة.

2- كلفة هذه الانظمة لتخصيص كلف المنتج.

ان نظام التكاليف المبني على الانشطة يعتبر نظاماً متكاملاً فهو ليس مجرد أسلوب او طريقة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة كما يشير بعض الاكاديميين ومما يؤكد على كونه نظام وليس اسلوب او طريقة هو شموله مكونات النظام من مدخلات وعمليات تشغيل (معالجة) ومخرجات وتغذية عكسية والتي تعد العناصر الاساسية لأي نظام، فمدخلات نظام التكاليف المبني على الانشطة تتمثل في البيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة بالبيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، اما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والاجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، اما

مخرجات نظام التكاليف المبني على الانشطة فتتمثل في تحديد كلف اهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الانشطة وتحديد تكلفة كل منتج. (التكريتي، 2007،ص ص 158-161)

ويؤدي تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة إلى تخصيص مناسب للتكاليف الاضافية وبالتالي تحديد أدق للتكلفة وذلك لأن هذ النظام يهتم بتحقيق التخفيض العادل للمواردالنادرة المتاحة على الانشطة كمحور مبدئي او وسيط ومن ثم يعاد تخصيص التكاليف الاضافية من خلال مسببات التكلفة على المنتجات كمحور تكلفة نهائي (عدس والخلف ، 2007 ، ص ص 281-282)

ويعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه" أداة تستخدمها الإدارة لترشيد القرارات وذلك من خلال الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف والتي لا يمكن الحصول.عليها من خلال مناهج المحاسبة التقليدية "(سامي، 2001 ،ص 378) ويرى(Neumann et al., 2004,p 40) ان نظـــام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبرجزءاً أساسياً في عملية التحسين الوظيفي وإعادة هندسة الجهـــود والإمكانيات كما عرِف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه " تكتيك محاسبي يسمح للمنشأة بتحديـــد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناءً على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لانجاز هذه الخدمات (Arnaboldi and Lapsley, 2003,p347)

العوامل والاسباب التي ادت الى التحول من نظام التكاليف التقليدي الى نظام التكاليف المبني على الانشطة: (جودة ،2010،ص 511)

يوجد هناك عدة عوامل ساعدت على التحول من نظام التكاليف التقليدي الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومنها:

1- زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة الى إجمالي التكاليف الصناعية نتيجة استخدام الآلات الصناعية المتطورة والتي حلت محل الأجور المباشرة، وهذا بدوره ادى الى انخفاض تكاليف الاجور المباشرة على حساب ارتفاع التكاليف الصناعية غير المباشرة.

2- زيادة عدد المنتجات واختلاف مواصفاتها وتنوع اصناف المنتج الواحد، كل ذلك ادى عجز نظام التكاليف التقليدي في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المختلفة بشكل دقيق.

3- زيادة التنافس بين الشركات في السوق.

4- الحاجة الى قوائم تكاليف تتوفر فيها الدقة والتفصيل والتحليل وذلك لمساعدة الشركات في اعداد القوائم الختامية ومساعدتها في التخطيط ورسم السياسات.

5- التطور الكبير في ادوات القياس والتحليل الحديثة مما ادى الى الدقة في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.ادت هذه التحولات إلى توجيه الانتقاد والقصور الى نظام التكاليف التقليدي في كثير من النقاط واهمها استخدام الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الانتاج، والانتقاد الموجه لنظام التكاليف التقليدي في اعداد قوائم التكاليف لقياس التكلفة بشكل اجمالي.

تصميم نظام التكاليف المبني على الانشطة: (الشيخ،2008،ص115-120)

1-تحديد الانشطة الرئيسية:

هذا يتطلب إيجاد توازن ما بين الرغبة في بيانات كلفة دقيقة وبين معيار الكلفة والمنفعة،

وهناك عدة طرق لتبويب الانشطة منها:

التعرف على طبيعة العملية الانتاجية والمقابلات مع الرؤساء، وتحليل وصف العمل، ويمكن ايضا الاستعانة بالاستشارات الخارجية.الا انه هناك اربع تبويبات رئيسية هي :

- الأنشطة المؤداة على مستوى الوحدة.

- الأنشطة المؤداة على مستوى الدفعة التي تتضمن الانشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة انتاجية او خدمات ولكن ليست متعلقة بوحدة واحدة منتجة.

- الأنشطة المؤداة على مستوى الانتاج.

- الأنشطة المؤداة على مستوى الشركة.

2- تحديد مجمعات الكلفة لكل نشاط رئيسي:

في هذه المرحلة لا بد من تحديد مجمع الكلفة لتحميل التكاليف المرتبطة بذلك المجمع، اي اعتبار كل نشاط على انه مركز كلفة تنصب عليه التكاليف غير المباشرة.

3- تحميل وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مجمعات الكلفة:

ولاجل تحقيق ذلك على الشركة ان تأخذ بعين الاعتبار تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

4- تحديد موجة الكلفة لكل نشاط:

قبل تحديد معدل التحميل لكل مجمع كلفة، نحتاج الى تحديد موجة (مسبب) كلفة النشاط، وموجة الكلفة هو العنصر الاساسي لحدوث الكلفة المتعلقة بالنشاط.

5- معدلات التحميل:

وفقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة لا بد من الربط ما بين التكاليف غير المباشرة لكل مجمع كلفة مع موجه الكلفة ذو العلاقة به للحصول على معدل التحميل.

مزايا ومنافع تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة

هناك العديد من الدراسات والأبحاث التي بينت مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفيما يلي أهم هذه المزايا:

1-يتفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة التي تهدف إلى زيادة جودة المنتج و تتطلبها بيئة الأعمال الحديثة وخفض تكلفة المخزون والتركيز على طلب العملاء.(Needy et al, 2003,p3)

2-يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة المديرين في خفض وترشيد الموارد وذلك من خلال تخفيض عدد مرات تنفيذ الأنشطة وحذف الانشطة التي لا تضيف قيمة. (سامي، 2001، ص 387)

3-يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على زيادة فاعلية الدور الرقابي حيث ان معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها لرقابة أكثر فعالية. (ظاهر ،2002، ص 212)

4-يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر دقة في قياس تكلفة المنتج من خلال التخصيص

الدقيق للتكلفة غير المباشرة وربطها بالمنتج أو السلعة النهائية مما تساعد في تحديد بيانات التكلفة الأكثر مناسبة لاتخاذ القرارات الإدارية . (Caplan et al,2002,p249)

5-يؤدي تحسين آلية تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة وتدقيق التكلفة إلى توفير أرضية مناسبة لرفع كفاءة عملية إعداد المعايير والموازنات التخطيطية المرنة مما يؤدي بدوره إلى توفير الأسس الموضوعية لقياس كفاءة الأداء ومحاسبة المسؤولية .(الدليمي،2005، ص 625)

محددات نظام التكاليف المبني على الانشطة :(التكريتي،2007،ص187-188 ؛ Garrisson et al., 2008, p 334)

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها استخدام نظام التكاليف المبني على الانشطة الا أن هناك بعض المحددات لهذا النظام وتتمثل في :

1- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف المبني على الانشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه،فنظام التكاليف المبني على الانشطة يكون مكلفاً للتطوير والصيانة اكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الامر الي يتطلب اجراء تحليل الكلفة – المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيق النظام.

2- إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يشجع تخصيص كلف غير مرتبطة بالانتاج مثل البحث والتطوير على المنتجات بينما كلف المنتج مثل استهلاك المصنع لا تخصص للمنتجات، لذلك فان معظم الشركات تستخدم نظام التكاليف المبني على الانشطة لاغراض التحليل الداخلي وتستمر باستخدام نظام الكلفة التقليدي الخاص بها لإعداد التقارير الخارجية.

3-على الرغم من أن هذا النظام هو نظام لتخصيص الكلفة الا أنه تبقى هناك بعض الكلف التي لا يتم تخصيصها الى اي من الانشطة والتي تجمع عند مستوى التسهيلات وفي اخر الأمر يتم اختيار اساس معين لتوزيع هذه الكلف.

4-إن البيانات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الانشطة تعد ملائمة فقط اذا كانت الكلف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة وإن هذا الافتراض قد لا يصح دائماً لا سيما عندما يتم توجيه كلف نشاطين (او اكثر) غير مترابطين بصورة كبيرة فضلاً عن انه يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة، تكنولوجيا حاسوب عالية واستخدام رموز تسهل تجميع هذه البيانات.

2-3 نظام تطبيق التكلفة المستهدفة :

مفهوم التكلفة المستهدفة :

ظهر نظام التكاليف المستهدفة في السنوات الاخيرة ويحمل في طياته مزايا تميزه عن غيره من انظمة التكاليف الاخرى، ويعود ذلك لأن نشاطه لا يقتصر على إدارة التكاليف فحسب، إنما يتعداها ليهتم بعملية التنسيق والتنظيم لجميع إدارات وأقسام المشروع، حيث يتناول العملية الإنتاجية منذ بداية التخطيط لها وحتى يصل المنتج إلى المستهلك النهائي، بل قد يتجاوز هذه المرحلة ليهتم أيضاً بمرحلة الصيانة والمتابعة والتشغيل لبعض المنتجات التي تحتاج لذلك(Fellman,1999,p1).

والتكلفة المستهدفة تمثل التكاليف التي يسعى المشروع الى الوصول اليها تحقيقاً لاقتصاديات التشغيل وحسن استخدام الموارد المتاحة ، مع الاخذ في الاعتبار مستوى ملائم من الجودة في ضوء التكلفة التي يتقبلها سوق المستهلكين مع تحقيق هامش الربح المستهدف للمستثمرين، ويتطلب ذلك

دراسة وتحليل الانشطة الداخلية بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج مع الاستعانة بأساليب وتقنيات حديثة مثل هندسة القيمة وتحليل القيمة لغرض تخفيض التكلفة وتحقيق التحسين المستمر. (عبدالرحمن ، 2000، ص22) .

وعرف Ellaram التكلفة المستهدفة بأنها العملية التي تطور المنظمة بواسطتها أهداف محددة ، بالنسبة لتكاليفها لطرح سلعة او تقديم خدمة وهي مبنية على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة او قيمة مرسومة للخدمة وعلى التقييمات المعقولة التي يجب ان تكلفها السلعة او الخدمة . (Ellaram,2000,p39)

وعرفها مفتي وشيخ بأنها مدخل من مداخل المحاسبة الادارية لادارة التكاليف والذي يهدف الى تخفيض تكاليف المنتج في مرحلة تصميم وتطوير المنتج ، هذا بالاضافة الى الى تقديم منتجات متنوعة ذات جودة عالية تشبع حاجة العملاء. (مفتي وشيخ،2005، ص 429).

وبينت العديد من الدراسات أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي الى تحسين الموقف التنافسي للشركة وتحقيق اهداف تحسين الجودة وخفض التكلفة وسرعة تقديم المنتجات للسوق .

اما بالنسبة للجودة فإن استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على تحسين جودة المنتج، حيث ان تحقيق التكلفة المستهدفة لا يتم من خلال التضحية بمواصفات وخصائص المنتجات التي يرغب العميل بها او عن طريق تخفيض معدلات اداء المنتج .

ومن حيث الوقت فإن استخدام اسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي الى تخفيض الوقت المستهدف وذلك من تاريخ التفكير في صناعة وتقديم المنتج الى تاريخ طرحه في الاسواق ، حيث ان العمليات الانتاجية والمنتجات التي يتم تصميمها بشكل فوري وسريع لا يوجد فيها وقت ضائع في محاولة

تحديد كيفية تصنيع هذا المنتج بعد القيام بتصميمه ، او في عملية تقويم اخطاء التصميم .

اما من حيث التكلفة فان خفض التكاليف هو الاساس في اسلوب التكلفة المستهدفة ، فعند استخدام هذا الأسلوب لا يتم الانتظار حتى ينتهي الانتاج لتدخل الشركة بعدها في برامج ادارة وخفض التكلفة ، ولكن يتم تخطيط التكلفة اثناء إعداد خطط الربحية مع استخدام خطط تصميم وتطوير المنتج وذلك حسب مواصفات ورغبات العميل في ادارة التكلفة قبل الدخول في عمليات الانتاج .

مميزات التكلفة المستهدفة :

هناك عدة مميزات لهذا النظام من اهمها : (Bird, 2003 ,pp112-117)

1- تستخدم التكلفة المستهدفة البحث السوقي من اجل تقدير ما يمكن ان يدفعه العملاء لمنتج معين ومعرفة اسعار المنافسين .
2- يقوم نظام التكلفة المستهدفة على تقسيم تكلفة المنتج الى عدة عناصر حسب وظائف المنتج ، مما قد يؤدي الى حذف بعض الوظائف التي لا يرغبها العميل .
3- يقوم بوصف خطة التطوير مع الاخذ بعين الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين .
4- يهتم بالتفاعل القائم بين المشروع والبيئة الخارجية ، عن طريق معرفة رغبات العملاء والعمل على تحقيقها .
5- يستخدم كاداة للرقابة ، لانه يعمل على تفادي حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدء في الانتاج .

6- يساعد هذا النظام في التعرف على اي المنتجات تحقق الارباح المطلوبة ، اي أنه يساعد الادارة في صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع منتج معين او التوقف عن صنعه .

7- يعمل على التخطيط طويل الاجل ، حيث يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يعمل على الوصول اليه من خلال تطبيق انشطة التحسين المستمر .

مراحل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة :

من أجل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يجب التأكد اولاً من ملائمة بيئة التصنيع ، ووجود نظام معلومات تكاليفي متطور من حيث المفاهيم والادوات وخبرة القائمين عليه ، وايضاً استراتيجية واضحة ومحددة للادارة تتلاءم واهداف المنشأة . ويجب ان يتم تحديد الهدف من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والذي يتمثل في خفض التكلفة . ويتم تطبيق هذا النظام من خلال المراحل التالية : (Ansari et al,1997, p 33)

1- تحديد السعر المستهدف :

والسعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج (سلعة أو خدمة) ، الذي يكون العملاء على استعداد لدفعه ، وهذا التقدير مبني على أساس تفهم وادراك العملاء لقيمة هذا المنتج وردود فعل المنافسين .

ويتحدد السعر المستهدف على اساس مجموعة من العوامل منها :

- تحليل المنافسين.
- وضع المنتج في السوق ومكانته بين منافسيه.

- تحليل خصائص واسعار المنتجات المنافسة.
- السعر الذي يكون العملاء مستعدين لدفعه مقابل الخصائص التي تميز المنتج.
- احتياجات العملاء ورغباتهم المرتبطة بالخصائص المادية للمنتج.

2- تقدير تكاليف التصميم:

حيث يتم فيها تحديد مواصفات المنتج المطلوب ومستوى الجودة ، ويتم تحديد متطلبات التصميم من خلال تحديد مكونات المنتج الجزئية والشكل النهائي المتوقع له، ويتم تقدير التكلفة اللازمة لذلك وتكون عادةً اعلى بكثير من تكلفة الهدف حيث تحدد في ضوء معايير فنية وهندسية فهي اقرب الى التكاليف المعيارية التقليدية التي تحدد في معزل عن البيئة الخارجية للمنشأة .

3- تحديد هامش الربح المستهدف :

ويعرف الربح المستهدف على انه : ذلك الربح الذي ترغب الادارة في تحقيقه من المنتج المعين .

ويتحدد الربح المستهدف على اساس مجموعة من الاعتبارات منها :

- المعدلات السائدة للتوزيعات على الاسهم في الشركات المنافسة.
- حجم المال المستثمر ومصادره الداخلية والخارجية وحجم القروض ومعدلات الفائدة.
- امكانية التضحية المتاحة لخفض معدلات العائد ، مع عدم الاخلال بهيكل التمويل او اهداف المستثمرين.
- المعدلات السائدة للودائع الاستثمارية في البنوك وبدائل الاستثمار المتاحة.

4- تحديد التكلفة المسموح بها :

ويمكن الوصول لهذه التكلفة من خلال الفرق بين الاسعار المستهدفة والارباح المستهدفة فهذه التكلفة هي اقصى تكلفة تكون الادارة مستعدة للانتاج بها . (عبدالرحمن ،2000،ص27)

5- مرحلة هندسة القيمة :

ويتم فيها اجراء مقارنة بين التكلفة المسموح بها وتكاليف التصميم المقدرة في ضوء خصائص ومواصفات المنتج وذلك في محاولة لخفض التكلفة المقدرة والاقتراب بها من مستوى التكلفة المسموح بها .

6- التصميم النهائي للانتاج ومعايرة التكلفة :

ويتم فيها ترجمة التكلفة المستهدفة الى معايير اداء للانشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط ، و اجراء تحليل لتلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبار انها معايير ملزمة لكافة الاطراف المشاركة في التصميم والانتاج ولا يمكن تجاوزها وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة ، وتعتبر تلك المعايير بمثابة اهداف استراتيجية تحقق الملائمة والقدرة التنافسية والخفض الحقيقي للتكلفة .ثم يتم وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقا للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة، وفي حالة عدم امكانية الوصول الى الكلفة المسموح بها يتم التخلي عن المنتج (عبدالرحمن ،2000،ص29) .

4-2 نظام تحليل ربحية الزبون

مفهوم ربحية الزبون:

تعرف ربحية الزبون بشكل عام بأنها تحديد او مطابقة او تخصيص عوائد الشركة وكلفها حسب الزبائن من اجل فهم ربحية كل زبون من زبائن الشركة. وهي مقياس محاسبي لما تحصل عليه الشركات من علاقتها بزبائنها. فربحية الزبون تمثل الفرق بين العائدات المكتسبة والتكاليف المرتبطة بعلاقة العميل في فترة محددة (Erik, 2002, p372)

وقد بينت العديد من الدراسات الميدانية أن هناك اقل من ثلث الشركات فقط تدعي بأنها تعرف ربحية زبائنها، والعديد من هذه الشركات تستعمل طرق اعتباطية لاحتساب ربحية الزبون، وذلك ما قد ينتج عنه اتخاذ قرارات خاطئة(Erik, 2002, p372) .

وفي بعض الحالات، قد يعتقد أن مجموعة من الزبائن هي المجموعة المربحة اكثر من غيرها بالنسبة للشركة، ولكن يتضح بعد فترة انها غير مربحة بتاتاً، وعلى سبيل المثال في أحد الشركات الصناعية الكبيرة، تحسب الكلف ذات الصلة بالزبائن وتخصص باستعمال نسبة مئوية من العوائد ونجد في هذه الطريقة من الممكن أن يتم تخصيص كلف إضافية للزبائن الذين يحققون إيرادات أعلى أكثر من التي تنفق عليهم فعلاً ، وبالنسة للزبائن الذين يحققون ايرادات أعلى، هذه الطريقة من الممكن أن تخصص كلف اضافية لهم اكثر من التي تنفق فعليا، وفي المقابل قد يبدو أحد الزبائن الذي يشتري كميات قليلة على أنه مربح اكثر بالنسبة للشركة بسبب تحميله بكلف قليلة، وبشكل عام قد تسعى منظمات الاعمال لتحديد ربحية الزبون الحالية والسابقة من أجل التنبؤ بربحية الزبون المستقبلية (Winer , 2001, p 9). ويمثل تحليل ربحية الزبون عملية تخصيص العائدات

والتكاليف لقطاعات العميل أو حسابات العميل الفردي بحيث أن الربحية لتلك القطاعات و/او تلك الحسابات يمكن حسابها بسهولة (Erik , 2005 , p 373)

اهمية تحليل ربحية الزبون

يتلقى الزبائن الكثير من الاهتمام في هذه الايام، وفي نفس الوقت ونتيجة لذلك ظهرت العديد من الاساليب الإدارية الحديثة التي تركز على الزبون، مثل انظمة ادارة علاقات الزبون التي تركز على جمع المعلومات المتعلقة بالزبون والحفاظ عليها والاستفادة منها في دراسة أنماط الزبائن الذين تتعامل معهم الشركة، وهنالك كذلك دالة الجودة او نشر الجودة والتي تركز على تحويل احتياجات الزبائن الى منتجات وخدمات فعلية.

ولكن وفي الواقع فأن هناك جزء اساسي مفقود من هذه الانظمة الادارية الا وهو الربحية فالشركات في الواقع لا تعرف من هم الزبائن المربحين بالنسبة لها ومن هم الزبائن غير المربحين، فقد تعرف الشركة من هو الزبون الاكثر ربحية او اكبر زبائن لديها لكنها لا تعرف ربحية جميع الزبائن (Turne, 2006, p 3)

وخلال السنوات القليلة الماضية زادت الشركات من تركيزها على خدمة زبائنها ، رغبة منها في زيادة رضا زبائنها ، ونتيجة لذلك قامت تلك الشركات بإنفاق مبالغ طائلة في سبيل ارضاء اولئك الزبائن، الا أن المشكلة التي تواجهها تلك الشركات هو صعوبة قياس ربحية الزبائن، كي تتمكن من تركيز اهتمامها بشكل أكثر على الزبائن الذين يحققون للشركة اعلى الارباح.

من أحد الجوانب المتعلقة بالزبائن التي أهملت لفترة طويلة هي فهم كلفة الزبون، وربحية الزبون، فبجانب انفاق استثمارات عالية على ارضاء الزبائن، يأتي بنفس الاهمية موضوع حساب او

معرفة كلفة خدمة الزبائن، ومعرفة من هم الزبائن الذي يسهمون بشكل اكبر في تحقيق الارباح، ومن هم الزبائن الذين لا يحققون للشركة نفس الربحية، وتشير الدراسات الى أنه من خلال استعمال تحليل ربحية الزبون تستطيع الشركات أن تحدد ربحية الزبائن كمجاميع او كأفراد.

وبناءً على هذا التصنيف من الممكن القيام بمجموعة من الاجراءات، وبالنسبة للعديد من الشركات فأن زيادة كلف الزبائن تتأتى من (Krakhmal, 2006, p2)

١- كميات الطلب الاقل

٢- زيادة تكرار التسليم

٣- انتاج وخزن كميات اكبر من المنتجات

٤- تكاليف خزن المنتجات لفترات اطول

٥- زيادة متطلبات خدمات ما بعد البيع.

إن التعامل مع هذه الكلف الاضافية قد يتطلب من الشركة أن ترفع من الاسعار لمواجهة هذه الزيادة في الكلف، لذا فإن معرفة كلف الزبائن وربحيتهم أمر مهم جداً لإتخاذ القرارات الصحيحة.

إجراءات تحليل ربحية الزبون

من الممكن الاستفادة من المدخل الاتي لتحليل ربحية الزبون بالاعتماد على مبادئ احتساب التكاليف على اساس الانشطة، وذلك عبر الاتي:

(Santori and Najel, 2005, p5 ؛Erik,2005,pp372-381)

١- تحديد عمليات الزبون /الكلف المحددة للزبون وللنشاط: وهذه الكلف تتضمن كلف مثل المبيعات وخدمة الزبون، والضمانة، والمهم هنا أن يتم تحديد وفهم جميع هذه الكلف، وكذلك الأنشطة الرئيسية

او الأساسية، وجميع الكلف الاخرى، وهذه الكلف من الممكن أن تتم مقارنتها داخلياً وخارجياً، وبالتالي من الممكن أن يتم تحديد الممارسات الأفضل وأن يتم تنفيذها كنتيجة لهذا التحليل، وكذلك فإنه من الممكن أن يتم تخصيص الكلف للزبائن بشكل أفضل وكذلك تتوفر الفرصة لتخفيض تلك الكلف.

٢- تحديد ربحية الزبون :من الضروري أن تتم مطابقة كل العوائد والكلف وفقاُ للزبائن وبالتالي من الممكن أن يتم تحديد الربحية، وهذه المعلومات ضرورية لدعم القرارات المتعلقة بالتسعير الاستراتيجي، والتفاوض على العقود، وتصنيف الزبائن والخدمات المقدمة لهم، وبالتالي قد يترتب على ذلك تقديم خدمات جديدة او البحث عن زبائن جدد.

ينبغي أن يتم تضمين الفقرات الرئيسة الآتية في تحديد ربحية الزبون :

أ- **عوائد الزبون:** تعتبر العوائد من أوائل ما يجب أن يتم تحديده عند احتساب ربحية الزبون، والشركات عادة ما تمتلك معلومات تتعلق بالمبيعات والعوائد المتعلقة بها، لكل من زبائنها، وهناك عدد من المعلومات الأخرى المطلوبة مثل الخصومات المقدمة للزبائن، وغيرها من الامتيازات.

ب-**كلفة المنتج:** تعتبر كلفة المنتج على أنها أكبر فئة كلفة، والتي عادة ما يتم احتسابها من قبل كل شركة، وتختلف الطرق المستخدمة لحساب الكلف بحسب النظام الذي تستخدمه الشركة، ولكن لاحتساب ربحية الزبون يفضل استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

ج- **الكلف الخاصة بالزبون** : إن الكلف الخاصة بالزبون هي تلك الكلف المشتقة مباشرة من حاجات وطلبات الزبون إضافة إلى الكلف التي تم تحديدها في أعلاه، والتي قد تكون مصنفة بشكل خاطئ ككلف للمنتج. وتتضمن هذه الكلف العديد من الكلف التي قد يشار إليها على أنها تكاليف مبيعات وتكاليف إدارية، وبشكل عام فإن هذه الكلف قد تتضمن تكاليف المبيعات، والتسويق ، والتوزيع،

والإعلان، والاستشارات القانونية.

ويتم احتساب الكلف الخاصة بالزبون على النحو الاتي:

- **تحديد أو تعريف الزبائن :** كل الزبائن يجب أن يتم تحديدهم أو تعريفهم، من أجل أن تكون الشركة قادرة على تحديد كلف الزبائن. وفي حين يبدو هذا الأمر على أنه عملية سهلة، إلا أنه قد يتطلب عملية اتخاذ قرار معقدة، فعلى سبيل المثال هل يتم اعتبار مجموعة من الأقسام المختلفة التابعة لشركة واحدة والتي تقوم بشراء نفس المنتج على أنها زبون واحد أو عدة زبائن، والأمر المهم هنا هو ان هذه الخطوة هي الخطوة التي يعتمد عليها لتحديد الزبائن والذين من ثم سيتم تحديد الكلف لهم وفقاً للعدد الذي تم تحديده هنا.
- **تحديد استعمال الأنشطة:** الهدف من هذه الخطوة قياس كيفية استهلاك الزبائن للأنشطة، على سبيل المثال كيفية القيام باحتساب الأنشطة التي يتم تقديمها للزبائن كمياً، ومن الأمثلة على هذه الأنشطة تقديم الدعم للزبون عبر الهاتف، وهنا يمكن احتساب عدد المكالمات المستلمة أو عدد الدقائق التي تم إمضائها للتكلم مع الزبائن.
- **تنظيم الأنشطة للزبائن:** في الخطوة السابقة، تم توضيح أو تفسير استعمال الأنشطة بشكل كمي، أما في هذه الخطوة فيتم تحديد الأنشطة التي يتم تنفيذها لكل زبون، وكم يخصص من كل نشاط لكل من الزبائن .
- **تحديد كلف الزبون :** يتم احتساب كلف الزبون بنفس الطريقة التي يتم فيها احتساب كلف الأنشطة، حيث أن كل نشاط يخصص لزبون يجلب معه كلف النشاط، ومتراكم كلف هذه الأنشطة يحدد كلفة الزبون.

3- **كلف فرص الموجودات** : وهي تلك الكلف التي يتم تخصيصها على الزبائن وفقاً لاستخدم تلك الموجودات في خدمة الزبون أو تقديم المنتج له، والتي من الممكن أن تتضمن رأس المال العامل مثل المخزون، والموجودات الثابتة مثل المكائن والمعدات وتحسب كلفة الفرصة من خلال ضرب كلفة رأس مال الشركة، أو معدل الفائدة المناسب في متوسط قيمة الموجودات. (Santori and Najel , 2005, p5)

2-5 بطاقة العلامات المتوازنة :

نشأة بطاقة العلامات المتوازنة ومفهومها

إن التطور الحاصل في عمل منظمات الاعمال وازدياد حدة المنافسة تطلب من ادارات تلك المنظمات الاهتمام الشمولي بالعمل وبذلك لا يمكن اعتماد مقاييس ومؤشرات مالية ومحاسبية فقط للتعبير عن هذه الشمولية . لهذا تطلب الامر التغلب على هذه التحديات من خلال انتقال منظمات الاعمال في تفكيرها من العصر الصناعي الى العصر المعرفي حيث الشمولية والتركيز على جوانب متعددة من الاداء تعطي المنظمة قدرة اكبر على الاستمرار والمنافسة وارضاء العملاء ومختلف اصحاب المصالح .

وجاءت بطاقة الأداء المتوازن جراء إلتقاء عدة تيارات في الفكر الاداري والمالي، فهي مدخل جاء منسجماً مع التطور الحاصل في جوانب الادارة المختلفة ومصاحباً لمداخل اخرى كثيرة انعكست بشكل ايجابي لتعطي هذا المدخل زخماً وأهمية في الممارسة الإدارية .

ويعتبر (Kaplan & Norton,2005,p448) أساس ظهور فكرة بطاقة الاداء المتوازن وتطوير أسسها والتي جاءت متزامنة مع تطور العديد من المفاهيم خلال فترة التسعينات من القرن الماضي .

وصاحب ظهور بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من التيارات الفكرية الإدارية والمالية منها:(ادريس والغالبي ، 2009 ، ص ص 139-144)

- التطور الحاصل في مجال الجودة.
- تجربة المنظمات الاكثر نجاحاً على الصعيد العالمي بتوسيع مداركها وزيادة اهتمامها بأبعاد أخرى اضافة الى البعد المالي باعتبار ان هذه الابعاد يرتبط بعضها بالقضايا الاستراتيجية بعيدة الامد ويرتبط البعض الاخر بصحة ادراكها للبيئة وطبيعة التفاعلات التي تجري فيها.
- إن النتائج غير المرغوبة لمقاييس الاداء المالي ولدت الحاجة الى تطوير بطاقة الاداء المتوازن، حيث ان المقاييس المالية التقليدية كالدخل التشغيلي ، الارباح والمبيعات الصافية متوجهة لمعرفة الاحداث الماضية وليس ما سيكون عليه الحال مستقبلاً.
- ولدت التطورات الحاصلة في تكنولوجيا المعلومات امكانية اكبرلدى الادارات وسهلت عمليات جمع وتفسير كميات كبيرة من المعلومات وربطها مع بعضها لتعطي نتائج اكثر مصداقية في التعبير عن الاداء الشامل.

إن ظهور وتطور بطاقة الأداء المتوازن جاء عبر تظافر جهود عديدة ورغبة لدى منظمات رائدة في تطبيق هذه الافكار الجديدة دون تردد باعتبارها افكار مهمة تعطي مردودات ايجابية لعمل منظمات الاعمال.

وتعرف بطاقة الأداء المتوازن على أنها ترجمة رسالة واستراتيجية وحـدة الأعمـال إلـى أهداف ومقاييس ملموسة من خلال تفاعل أربعة محاور هي المحور المالي ومحور العملاء ومحـور العمليات الداخلية ومحور النمو والتعليم(Kaplan and Norton,1996,p 10)

وتعد بطاقة الأداء المتوازن إحدى الوسائل الادارية المعاصرة ومن اهم مجموعة مفاهيم إدارية تستند الى فلسفة واضحة في تحديد الاتجاه الاستراتيجي للمنظمة وقياس مستوى التقدم في الاداء باتجاه تحقيق الاهداف. فبطاقة الأداء المتوازن ما هي الا إطار مفاهيمي لترجمة الاهداف الاستراتيجية للمنظمة الى مجموعة من مؤشرات الأداء. (ادريس و الغالبي ،2009 ،ص 24)

كما عرف (Robinson)بطاقة الأداء المتوازن على أنها" نموذج يعـرض طرقـاً متنوعـة لإدارة المنظمة لكسب عوائد مرضية من خلال صناعة قرارات استراتيجية تأخذ بنظـر الاعتبـار الآثـار المنعكسة على كل من المحور المالي والزبائن والعمليات والمراحل الداخلية وتعلم الأفراد، وإن تحليل الأداء وقياسه للمحاور المذكورة يعتمد على تحليل وتشخيص مقاييس أداء مالية وغير مالية لأهـداف قصيرة وطويلة الأجل(Robinson,2005,p 52). وتعتبر هذه البطاقة أداة تقييم فضلاً عـن كونهـا أداة استراتيجية لكونها تعتمد اربعة مناظير لتقيم اداء المنظمة بدلا من التركيز على المنظور المـالي فقط مع أهميته الا أنه غير كاف لتكوين الصورة الشاملة عن المنظمة ، إذ اصبح من المعروف بـأن المقاييس التقليدية التي تركز على المنظور المالي غير كافية لبيئة الاعمال المعاصرة ، وإن الاهتمـام بمجموعه أوسع من المقاييس التي ترتبط بالجودة ، حجم السوق ، رضا الزبون والعاملين يمكـن أن تؤدي الى تبصر اكبر بالعوامل التي تسوق الاداء المالي. (Horngren,2005 , p448)

وتسهم بطاقة الأداء المتوازن في تقديم رؤية واضحة لمنظمة الاعمال عن وضعها الراهن ومستقبلها . وهي مدخل مبني على فرضية إن القياس هو متطلب مسبق للادارة الاستراتيجية يجب أن يحظى باهتمام كبير ، فالذي لايمكن قياسة لا يمكن ادارته بوضوح .

اهمية بطاقة العلامات المتوازنة :

شخصت البحوث والدراسات اهمية بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من النقاط يمكن تلخيصها بالاتي:

- تعمل بمثابة الحجر الاساسي للنجاح الحالي والمستقبلي للمنظمة على العكس من المقاييس المالية التقليدية التي تفيد بما حدث في الفترة الماضية من دون الإشارة الى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلاً.
- تعالج النقص الموجود في انظمة الادارة التقليدية بمعنى انها تعالج عجز هذه الانظمة عن ربط استراتيجية المنظمة بعيدة المدى مع افعالها ونشاطاتها قريبة المدى.
- توضح الرؤيا وتحسن الاداء وتضع تسلسل للاهداف وتوفر التغذية العكسية للاستراتيجية.
- تمكن من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المنظمة لتحقيق اهداف المستهلك والمنظمة.
- مساعدة المنظمة بالتركيز الكلي على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء.
- تبقي بطاقة الأداء المتوازن المعايير المالية كملخص مهم لأداء العمل والادارة وتلقي الضوء على مجموعة مقاييس اكثر عمومية وتفاعلاً وترابطاً بين العملاء والعمليات الداخلية والعاملين واداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل الامد.

ابعاد بطاقة العلامات المتوازنة:

حدد كل من (Kaplan & Norton,2005, p449) اربعة أبعاد أساسية تتكون منها بطاقة الأداء المتوازن وهذه الابعاد هي :

1- المحور المالي (Financial Perspective):

وهو أحد أهم محاور تقييم الأداء، ويقوم هذا المنظور بالتركيز على حجم ومستوى الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال المستثمر الناتج من تخفيض التكاليف ونمو حجم المبيعات لمنتجات حالية وجديدة، ويركز ايضاً على العائد على اجمالي الاصول ، العائد على حقوق المالكين ، القيمة الاقتصادية المضافة ، ونمو التدفقات النقدية المتولدة من انشطة التشغيل.

وتبرز أهمية هذا المحور في أن كل المقاييس اوالمعايير المستخدمة في المحاور الاخرى ترتبط بتحقيق واحد او اكثر من الاهداف في المنظور المالي. ويتبين هذا الربط في الاهداف المالية بوجود اهداف بعيدة المدى تتمثل في ايجاد عوائد مالية للمستثمرين وكل الاستراتيجيات والمبادرات يفترض انها تمكن وحدات الاعمال من تحقيق اهدافها المالية.

2- محور العملاء (Customers Perspective):

تقوم منظمات الاعمال في الوقت الحاضر بوضع متطلبات وحاجات ورغبات العملاء في صميم استراتيجياتها ، لما يشكل هذا من اهمية كبيرة تنعكس في نجاح المنظمة في منافستها مع المنظمات الاخرى وبقائها واستمرارية نشاطها في السوق ، ويعتمد ذلك على قدرتها على تقديم السلع والخدمات بجودة عالية واسعار معتدلة ، ومن خلال هذا المنظور يتمكن المدراء من

ترجمة رسالتهم بخصوص العملاء الى مقاييس محددة ذات علاقة باهتماماتهم واشباع حاجاتهم ورغباتهم.

ويمكن تحديد اهتمامات العملاء بجوانب تتمثل بالوقت ، الجودة، الاداء ، الخدمة والكلفة. ويحتوي هذا المنظور عدة مقاييس منها رضا العملاء، الاحتفاظ بالعملاء، اكتساب عملاء جدد، ربحية العملاء وحصة المنظمة في السوق من القطاعات المستهدفة.

3- محور العمليات الداخلية (Internal Processes Perspective):

وهو جميع الانشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المنظمة عن غيرها، ويتم من خلال هذا المنظور مقابلة حاجات العملاء واهداف حملة الاسهم والمالكين ، لذلك فإن المقاييس الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن تنبثق من العمليات التي لها أثر على رضا العملاء ، وتقنياتها المطلوبة لضمان المواصلة على خط قيادة السوق ويستلزم ذلك من المنظمات أن تقرر ما هي العمليات والكفاءة التي ينبغي أن تتفوق بها ومن ثم تحديد مقاييس هذا التميز او التفوق.

وهناك سلسلة من الأنشطة والمراحل الداخلية لمنظمة الاعمال والتي تعطي القيمة في دورة العملاء من خلال ثلاث دورات وتكون نقطة الارتكاز في تحديد حاجات ورغبات العملاء (ادريس والغالبي 2007 ، ص132)

الدورة الاولى:

وتسمى دورة الإبداع : وهي تطوير السلع والخدمات الملبية لحاجات ورغبات العملاء، حيث أن الكثير من المنتوجات الجديدة تفشل عند دخولها للسوق ، وانه ليس من السهل تحديد منتج جديد يحقق اشباعات للعملاء وبنفس الوقت المردود الاقتصادي للمنظمة.

- الدورة الثانية:

وتسمى دورة العمليات ، وتعمل على ترجمة ما وضع في الدورة الاولى الى فعل، لسلع مادية وخدمات.

- الدورة الثالثة:

وهي خدمات ما بعد البيع بما تشمله من صنع الضمان للعميل والتركيب والصيانة وغيرها.

4- محور التعلم والنمو (Learning and Growth Perspective):

يقوم هذا المنظور على الإهتمام بالقدرات الفكرية للعاملين ومستويات مهاراتهم ونظم المعلومات والاجراءات الإدارية للمنظمة ومحاولة مواءمتها للعصر، والعمل على رضا العاملين والمحافظة عليهم ورفع معنوياتهم وزيادة الانتاجية ، ويتم قياس رضا العاملين من خلال اجراء مسح بمساهماتهم بالقرارات والتميز بعمل جيد، وتوفير المعلومات للقيام بالعمل كما ينبغي والتشجيع الفاعل من اجل الإبداع والمبادرة ، ويمكن قياس المحافظة على العاملين بالعمل بالمنظمة ومدى الاهتمام بهم وحمايتهم وكذلك من نسبة دوران العمل، حيث أنه كلما كانت النسبة مرتفعة فإن هذا مؤشر ينذر بالخطر والعكس صحيح.

ويتضح من المحاور السابقة وجود ارتباطات وعلاقات متفاعلة مهمة ما بين معنويات العاملين وهو مقياس منظور التعلم والنمو ، ورضا العملاء وهو مقياس مهم في منظور العملاء، وهناك علاقة ارتباط بين معنويات العاملين وعدد الاقتراحات المقدمة من العاملين حيث أن هذه المناظير الثلاث تصب في المنظور المالي.

خطوات بناء نظام قياس العلامات المتوازنة :

إن بناء نموذج البطاقة يختلف من منظمة لاخرى حسب طبيعة عملها وفلسفتها وتفكيرها الاستراتيجي . وقد طور كل من (Kaplan and Norton) ما يمكن أن يعتبر اسلوباً معيارياً لبناء بطاقة الأداء المتوازن في ضوء خطوات محددة ، وقد اعتمدت كأساس للتطبيق في منشآت اعمال مختلفة وهي كما يلي: (Kaplan,and Norton , 2005, p 452)

1- التحضير:

في المنظمات التي تتكون من اكثر من وحدة اعمال استراتيجية (Strategic Business Unit) يتم بناء نموذج بطاقة الأداء المتوازن لكل وحدة في ضوء الاهداف المتوخاة للوحدة من استخدام هذا النموذج . بحيث يكون للوحدة المشار اليها زبائنها الذين يمكن تحديدهم بوضوح، وكذلك لها قنواتها التوزيعية ومرافقها الانتاجية فضلاً عن المعايير التي تعتمدها في تقييم ادائها المالي.

2- المقابلات : المرحلة الاولى:

حيث يتم امداد المدراء التنفيذيين في وحدة الاعمال بخلفية عن مفاهيم النظام ، وكذلك وثائق داخلية توضح رؤية المنظمة ورسالتها واستراتيجيتها . ويتطلب ذلك وجود منسق قد يكون من خارج المنظمة أو من داخل المنظمة نفسها ، ودوره عبارة عن تنظيم الجهود وادارة المقابلات المؤدية الى الحصول على تصور واضح عن اهداف المنظمة، واقتراحات تتعلق بالمقاييس التي يمكن تضمينها للنموذج المراد بناءه ، وقد يستعين المنسق ببعض حملة الاسهم والمالكين والأخذ بأرائهم وتطلعاتهم حول الأداء المتوقع للمنظمة. ومن الممكن أن يستعين بآراء بعض الزبائن

والموردين بهدف معرفة وجهات نظرهم وتوقعاتهم لأداء المنشأة.

3- ورشة العمل التنفيذية الاولى:

ويكون النشاط الاساسي في هذه المرحلة في بداية الربط بين القياس والاستراتيجية الذي يقوم به المنسق مع الفريق الذي يمثل الادارة العليا .ويتم فيها مناقشة محتوى استراتيجية المنشآة ومهمتها ثم الانتقال الى البحث في النتائج المحتملة المترتبة على نجاح المنشآة في استراتيجيتها ورسالتها ورؤيتها، وان المناقشات الجارية ستؤدي الى تشخيص عوامل النجاح الاساسية لأداء المنشأة، الامر الذي يساعد في صياغة النموذج الابتدائي لبطاقة الاداء المتوازن.

4- المقابلات : المرحلة الثانية:

وتهدف الى استطلاع رأي كل من المدراء التنفيذيين في المنشأة حول النموذج الابتائي التجريبي الذي تم تطويره سابقاً ، وذلك بالاعتماد على مراجعة وتوثيق نتائج ورشة العمل التنفيذية الاولى.

5- ورشة العمل التنفيذية الثانية:

ويشارك في هذه الورشة أفراد فريق العمل من الإدارة العليا ومرؤوسيهم المباشرين، اضافة الى عدد كبير من اعضاء الإدارة الوسطى لمناقشة رسالة المنظمة ورؤيتها ومحتوى استراتيجيتها والنظام التجريبي او المقترح لبطاقة الأداء المتوازن.

وتشكل مجاميع عمل صغيرة لمناقشة كل من:

- المقاييس المقترحة.
- طريقة ربط برامج العمل الجارية مع المقاييس.

- البدء بتطوير خطة عمل لتنفيذ النظام.

6- ورشة العمل التنفيذية الثالثة:

وتقوم بوضع اللمسات الاخيرة على النظام قبل البدء بالتنفيذ المباشر ، حيث تقوم بما يلي:

- تطوير نظام معلومات مساعد لنظام بطاقة الأداء المتوازن.
- تحديد دقيق للمعدلات المستهدفة لكل مقياس تم اختياره في بطاقة الأداء المتوازن.
- اجماع نهائي على رؤية المنشأة واهدافها والمقاييس التي طورت في ورشتي العمل السابقتين.
- تشخيص برامج العمل التي ستمكن المنشأة من الوصول الى المعدلات المستهدفة للأداء في مختلف الانشطة.
- الاتفاق النهائي على برنامج التنفيذ والذي يشتمل على خطة الاتصالات مع جميع العاملين وابلاغهم بفلسفة اهداف بطاقة الأداء المتوازن.

7- <u>التنفيذ</u>:

إن مرحلة التنفيذ تتطلب فريق عمل جديد يتولى مهمة التنفيذ بما فيها ربط المقاييس بقواعد بيانات ونظام المعلومات ، وايضاً يتم تعميم النظام على مختلف المستويات في المنظمة وتشجيع وتسهيل مهمة تطوير مقاييس للوحدات الفرعية او التي تتمتع بنوع من اللامركزية . وبذلك سيكون هناك نظام متكامل للمعلومات يسند المدراء التنفيذيين في اتخاذ قراراتهم.

8- المراجعة الدورية:

وتجري عملية مراجعة ومتابعة النظام بشكل دوري عن طريق تخصيص سجلات خاصة

للمتابعة يتم تحضيرها للإدارة العليا بهدف مراجعتها ومناقشتها مع مدراء الوحدات الفرعية في المنشأة واقسامها وشعبها المختلفة . اما المعدلات المستهدفة فيتم مراجعتها سنوياً كجزء من اجزاء الخطة الاستراتيجية وتحديد الاهداف وتخصيص الموارد.

6-2 نظام سيجما ستةSix Sigma لقياس الجـــودة

مفهوم سيجما ستةSix Sigma

يعتبر مفهوم سيجما ستة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تعني بموضوع الجودة ، ففي بداية الثمانينات ظهرت إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management) فتبنتها الشركات اليابانية وتمكنت من خلال تطبيق هذا المفهوم إنتاج أجود المنتجات ، ولكنها لم تتمكن من تقليص النفقات، وبذلك لم تتمكن من المنافسة في الأسعار، وفي التسعينات من القرن الماضي بدأت موجة الهندرة (Reengineering) والتي ركزت على تخفيض التكاليف ولكنها أهملت جودة العمليات والمنتجات.

ومع بداية القرن العشرين دخل المدراء بعقلية (إما... أو) فإما أن يختاروا تطوير العمليات (Process Improvement) عن طريق الهندره أو يختاروا تحسين الأداء (Performance Improvement) عن طريق الجودة الشاملة .

لكن لم يفكر أحد بأن يجمع بين الجودة الشاملة والهندره معاً، ويجمع سيجما ستة بين مميزات الجودة الشاملة والهندرة معاً.

وسيجما هو الحرف الثامن عشر في الأبجدية الإغريقية ورمزه σ، وقد استخدمه الإحصائيون للدلالة على الانحراف المعياري فالانحراف المعياري مؤشر لوصف الانحراف أو

التباين أو التشتت أو عدم التناسق في عملية معينة بالنسبة للأهداف المنشودة. (السامرائي، 2007، ص22)

سيجما ستة هي عملية استراتيجية تمكن الشركات من تحسين عملياتها الأساسية وهيكلها من خلال تصميم ومراقبة أنشطة الأعمال اليومية بحيث يتم تقليل الفاقد واستهلاك المصادر(الوقت ــ الطاقات الذهنية ــ الطاقات المادية) وفي نفس الوقت تلبية احتياجات العميل وتحقيق القناعة لديه. (هاري وشرويدر،2008، ص 14)

ومنهج سيجما ستة يقوم على تقليل نسبة الأخطاء في الخدمات أو السلع التي تقدمها المنشأة ليكون أقرب إلى الصفر لأن نسبة العيوب في سيجما ستة هو 3.4 عيب لكل مليون فرصة وهذا يعني أن كفاءة وفاعلية العمليات هي 99.99966%. (Anbari and Kwak , 2006, p 208)

إن فكرة سيجما ستة تكمن فيما إذا كانت المنشأة قادرة على قياس عدد العيوب الموجودة في عملية ما، فإنها تستطيع بطريقة علمية أن تزيل تلك العيوب وتقترب من نقطة الخلو من العيوب. (الدرادكة ، 2002، ص33)

علاقة (سيجما ستة) بالجودة

هنالك عدة مسميات في مجال الجودة مثل "إدارة الجودة الشاملة" "العمل كفريق واحد" " حلقات الجودة " "ألايزو 9000 " ، وأيضاً سيجما ستة، فلماذا تزداد المسميات؟

كل هذه المسميات تجمعها مفاهيم مشتركة واحدة إلا أن لكل منها منهجية و خصوصية

تختلف عن الأخرى وتطبيق معين في مجال معين ويمكن تلخيص علاقة سيجما ستة بالجودة بالآتـــــي: (ملحم ، 2001، ص ص 33-43):

1- ركزت الجودة على تلبية احتياجات العميل وبأي تكلفة ، لذلك ساد الاعتقاد بأن الجودة تكلف كثيراً من الوقت والجهد والمال .

2- ظهور سيجما ستة هو امتداد طبيعي لجهود الجودة ، وتعمل آلية سيجما ستة بالربط بين أعلى جودة وأقل تكاليف.

3- سيجما ستة تعتبر هدف للإدارة ويمكن تطبيقه على كل عنصر من عناصر الجودة وليس على المنتج بمجمله ، لذلك فإن سيجما ستة تركز على العمليات .

4- توفر إدارة الجودة لــ سيجما ستة الأدوات والتقنيات اللازمة لإحداث التغيرات الثقافية وتطور العمليات داخل الإدارة، وتعتبر الخطوة الأولى في حساب سيجما ستة هي تحديد توقعات ومتطلبات العميل وهي ما يعرف بالخصائص الحرجة للجودة .

5- سيجما ستة ليست موضوعاً يدور حول الجودة ذاتها وإنما لتقديم قيمة أفضل للعملاء والموظفين والمستثمرين .

مبادئ سيجما ستة:

يبين (Mellahi, 2004,p50) بأن هناك جملة من المبادئ تركز عليها سيجما ستة، يمكن إجمالها على النحو الآتي:

1- التركيز على العملاء.

2- اتخاذ القرارات على أساس الحقائق والبيانات الدقيقة.

3- التركيز على العمليات.

4- الإدارة الفعالة المبنية على التخطيط المسبق.

5- التعاون غير المحدود بين أفراد المؤسسة الواحدة في سبيل تحقيق الأهداف.

6- التحسين المستمر باستخدام أدوات علمية وبأقل كلفة وبأعلى فائدة.

7- المشاركة الكاملة لكل فرد من المؤسسة.

8- الوقاية بدلاً من التفتيش الذي يستنزف الطاقات.

كيفية قياس سيجما ستة:

يعتبر الخطأ أو العيب هو أي انحراف في السلعة أو الخدمة أو العملية عن متطلبات العميل. وعندما نحصي الأخطاء والعيوب الموجودة في السلعة أو الخدمة المقدمة للعميل يمكننا حساب مستوى سيجما (sigma level) أو مستوى الأخطاء وهو يساوي عدد الأخطاء في كل مليون فرصة ويشار إليه باختصار (Per Millio Opportunities Defect (DPMO ويمكن قياس مستوى أو معدل سيجما في العمليات باتباع الخطوات التالية : (العسيري ، 2010،ص145).

- البداية من العميل: بعد أن يتم تحديد متطلبات العميل بدقة يمكن اعتبار ما لا يضيف قيمة للعميل خطأ يستحق التصحيح.

- تحديد معنى الانحراف(sigma): يعلن عن الأخطاء التي تم اكتشافها دون تستر أو مراعاة لمشاعر أي موظف أو محاباة لأي طرف .

- يتم وضع هدفاً رقمياً لاستئصال الأخطاء .

- يتم تحديد الأخطاء المراد التخلص منها كماً وكيفاً ويعلم المستوى المرغوب الوصول إليه، وبهذه

الطريقة فقط يمكن تغيير ثقافة الأداء في المؤسسة .

تطبيق سيجما ستة :

يمكن تطبيق سيجما ستة من خلال برنامج التحسين المستمر دميك DMAIC والذي يتضمن خمسة مراحل هي

1. التعريف Define .
2. القياس Measure.
3. التحليل Analyze.
4. التحسين Improve.
5. الرقابـــة Control.

المرحلة الأولى التعريف Define

تبدأ (سيجما ستة) بتحديد العمليات الأساسية للعملاء كما يلي : (ابن سعيد ،2004، ص 24؛ العقيلي ، 2001 ، ص 3)

1- وضع قائمة بجميع العمليات والأنشطة التي تمارسها الشركة: وهنا يجب، ص التفريق بين العملية (Process) والوظيفة (Function)، وغالباً ما يشترك في العملية أكثر من موظف ، فتلقي مكالمات العملاء وظيفة ، بينما خدمة العملاء عملية.

2- تصنيف العمليات إلى أساسية ومساعدة: فالعملية الأساسية (Core Process) هي التي تولد الجزء الأكبر من القيمة المضافة في الشركة اما العمليات المساعدة (Support Process) فهي التي تصب في العمليات الأساسية لدعمها ، وللتمييز بين العمليتين يتبع ما يلي:

- بدلاً من تمييز العمليات على مستوى الشركة (Corporate- Wide) يمكن تمييز العمليات على مستوى الوحدة أو القسم (Operating- unit level).

- العمليات الأساسية تؤثر على العميل بشكل مباشر ، بينما العمليات المساعدة لا تؤثر على العميل بشكل مباشر وإنما تؤثر على العمليات الأساسية.

- من أمثلة العمليات الأساسية خدمة العملاء، والبيع، والإنتاج والعلميات المساعدة مثل الحسابات، والموارد البشرية ، والإدارة.

3- خطط العمليات الأساسية: ويتم التخطيط للعمليات الأساسية باستخدام نموذج (SIPOC) وهو اختصار للعناصر التالية:

- المورد (Supplier): ويمثل نقطة بداية العملية ، حيث يتم تسليم المواد اللازمة للتشغيل .

- المدخلات (Input): وتمثل المادة التي يتم تشغيلها وتكون على هيئة منتجات غير تامة الصنع أو المعلومات.

- التشغيل (Process): وهي عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات.

- المخرجات (Output): وهي السلعة أو الخدمة التي يتم تسليمها للعميل.

- العميل (Customer): وهو الذي يتسلم مخرجات العملية.

4- استمع لصوت العميل: ويمكن استخدام نموذج (Voice Of The Customer) لتحديد متطلبات العميل والمواصفات التي يرغب بها باتباع الخطوات التالية :

- تحديد العملاء الرئيسيين.

- طرح الأسئلة عليهم.

– تحليل الإجابات وتحديد المتطلبات والمواصفات الرئيسية التي يطلبونها.

– ترجمة متطلبات العملاء إلى سلع أو خدمات.

وتهدف خطوة صوت العميل (Voice Of The Customer) إلى بلورة المواصفات الحرجة لجودة المنتجات.

5 – تحديد المواصفات الحرجة للجودة (Critical To Quality):

ويتم في هذه العملية تحليل إجابات العملاء حول المواصفات التي يطلبونها في السلعة أو الخدمة وتنقسم إلى:

– متطلبات أساسية بحيث يؤدي عدم توفرها إلى آثار سلبية على العميل.

– متطلبات ثانوية تؤدي إلى نتائج إيجابية في حال توفرها ولكنها لا تؤدي إلى نتائج سلبية في حال عدم توفرها .

المرحلة الثانية :القياس Measure

وتهدف هذه المرحلة لقياس مساهمة كل مرحلة من مراحل التشغيل في العملية النهائية ووضع مؤشرات لقياس ضعفها أو قوتها ويمكن استخدام الأدوات التالية في هذا المجال: (الزهراني، 2010 ، ص 56)

1– قياس النتائج Yield.

حيث يتم تقدير نتائج ومساهمة كل خطوة من العملية من ناحية درجة الجودة والسرعة وبالتالي تحديد كفاءة كل مرحلة من مراحل العملية.

2– مصفوفة أولويات المخرجات Prioritization Matrix ويتم ذلك كما يلي:

- تشغيل المدخلات للحصول على المخرجات.

- تصنيف بنود المدخلات والأداء والمخرجات كل في قائمة منفصلة.

- التركيز على أهم البنود في كل قائمة بدلاً من إضاعة الوقت في حصر جميع البنود.

3- تحليل خطورة الفشل ودرجة التأثير Failure Mode and Effect Analysis: ويعتبر هذا التحليل مكمل للتحليل السابق، ويتم ذلك كما يلي:

- تحديد البنود الأساسية ذات التأثير على درجة الجودة للمخرجات.

- وضع درجة لكل من، مستوى خطورة البند، احتمالات الفشل، درجة العجز عن الاكتشاف المبكر للفشل.

- احتساب نتيجة الدرجات الثلاث للوصول إلى أولوية خطورة البند (Risk Priority Number RPN).

- تصنف العملية بناءً على الخطوة السابقة.

- تحدد طرق تقليل درجة الخطورة في كل بند.

المرحلة الثالثة : التحليل Analyze

وتهدف هذه المرحلة إلى وضع التصورات عن أسباب حدوث الأخطاء والعيوب للوصول إلى نقاط الضعف الحقيقية، ويمكن اعتماد وسيلة العصف الذهني Brainstorming حيث يعتمد العصف الذهني على الارتجال في تحليل أسباب القصور اعتماداً على البيانات والمعلومات التي تم جمعها في الخطوة السابقة.(الزهراني ، 2010، ص 58)

المرحلة الرابعة : التحسين Improve

وتهدف هذه المرحلة إلى إعادة تصميم العمليات وتخطيطها وتطويرها لتصبح أكثر توافقاً مع متطلبات العميل ويمكن استخدام الوسائل التالية (الشنواني، 2008، ص 57):

- مصفوفة أولويات الحلول Solution Prioritization
- تخطيط العمليات Process Planning.

المرحلة الخامسة: الرقابة Control

وتهدف هذه المرحلة إلى تحقيق ما يلي (Antoney , et al. , 2007 , p 248) :

- التأكد من تطبيق الحلول التي تم التوصل إليها.
- التأكد من ملاءمة التطوير لمتطلبات العميل.
- مراجعة الجودة وتأكيدها (Quality Control) .
- تسجيل التصحيح والتعديلات وجعلها أساساً للوضع القائم.

2-7 معوقات تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الإداريـــة:

هناك عدة صعوبات تواجه تطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، ويمكن تلخيصها على النحو الآتي: (Adler et al., 2000,p133)

1) عدم المعرفـــة والإلمام بأساليب المحاسبة الإدارية بشكل عام، إذ أن هناك الكثير من القائمين على المحاسبـــة في المنظمات ليس لديهم إلمام كافٍ بالمعارف والمبادئ الأساسية للمحاسبة الإدارية.

2) قلة البرامج التدريبية والدورات التأهيلية للقائمين على المحاسبة الإدارية في المنظمات.

3) قلة الخبرة في مجال التطبيق، إذ أن الكثير من القائمين على المحاسبة الادارية في المنظمات تنقصهم الخبرة في هذا مجال.

4) عدم استخدام الأساليب العلمية في جمع البيانات، أو قلتها، أو لربما عدم استخدام المناهج الإحصائية لتحليل المعلومات.

5) الافتقاد إلى أسلوب العمل التعاوني، إذ يعد أساسي لتطبيق الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

6) عدم توفر المناخ الملائم للعمل، إذ أن توفير ظروف العمل المناسبة تمكن المحاسب الاداري من تطوير طرق أفضل لبناء الفريق، والمشاركة وتقدير آراء الآخرين، وتطوير الحلول التي تؤدي إلى تعظيم المنافع.

7) صعوبات في التغيير التنظيمي إذ أن هناك الكثير من المعوقات في مجال تحسين قدرة المنظمة على حل المشكلات، وتجديد عملياتها، كما أن هناك مشاكل في تسخير مبادئ المحاسبة الإدارية لخدمة أغراض وأهداف الشركة.

ثانيا : الدراسات السابقة :

2-8 تمهيد

تم القيام بمسح الدراسات السابقة حول موضوع البحث وذلك لتكوين اطار مفاهيمي يتم الاستناد اليه في الدراسة الحالية

2-8-1 الدراسات باللغة العربية:

- دراسة أبو الهيجاء (2001) بعنوان "نظام التكاليف المبني على الأنشطة: حالة الشركات الصناعية في الأردن"

هدفت هذه الدراسة إلى عرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمقارنة مع النظم التقليدية، والبحث فيما إذا كانت هناك شركات صناعية في الأردن تطبق هذا النظام . كما هدفت إلى تحديد المعوقات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وذلك من خلال التعرف على مدى صحة مخرجات نظام التكاليف المستخدمة في تلك الشركات.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- اتفاق الشركات على أن مخرجات نظم التكاليف التقليدية غير صحيحة ومشوهة.
- إن شركات العينة جميعها لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- اتفقت معظم الشركات على أن ضبط التكاليف والرقابة عليها وفق النظم التقليدية يؤدي إلى هدر الموارد المتاحة لديها.

– دراسة المطارنة (2003) بعنوان "مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في البنوك التجارية الأردنية:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم التكلفة على أساس النشاط والوقوف على مميزات هذا المدخل ومدى إمكانية تطبيقه في البنوك التجارية الأردنية ، والتعرف على معوقات تطبيقه ومدى صحة مخرجاته.

وأظهرت نتائج الدراسة أن جميع عينة الدراسة والمكونة من (18) بنك لا تطبق مدخل التكلفة على أساس النشاط . كما أظهرت النتائج أن البنوك التجارية في الأردن تواجه صعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط منها:

- عدم وجود جهات تقوم بتوعية البنوك التجارية نحو أهمية مدخل التكلفة على أساس النشاط.
- عدم إلمام إدارة البنوك بمدخل التكلفة على أساس النشاط.

– دراسة الملحم (2003) بعنوان " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية "

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة رأي مديري إدارات الحسابات في المنشات الصناعية في المملكة العربية السعودية عن مدى ملاءمة معلومات المحاسبة الإدارية في منشآتهم ، كما هدفت إلى التعرف على مدى استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الادارية سواء كانت تقليدية أو حديثة.

أما نتائج هذه الدراسة فهي:

- وجود ضعف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية.

- استمرار سيطرة الأساليب التقليدية على نظم المحاسبة الإدارية نتيجة لاستخدامها بشكل اكبر من الأساليب الحديثة.

- دراسة الحديدي (2005) بعنوان "مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال اتخاذ القرارات ، والتخطيط ، والرقابة. كما هدفت أيضا إلى دراسة العلاقة بين درجة تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة وأدائها المالي.

ومن أهدافها أيضا تحديد الصعوبات التي تعترض استخدام أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في اتخاذ القرارات والرقابة والتخطيط ، وكشف درجة التباين في مدى استخدام هذه الأساليب بين الشركات الصناعية الأردنية. وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها :

- بلغ متوسط نسبة استخدام الشركات لأساليب المحاسبة الادارية 66.6% بينما بلغ متوسط نسبة استخدام الأساليب المتعلقة باتخاذ القرارات63.3% وفي نفس الوقت بلغ نسبة التخطيط والرقابة 66.1%و 70.2% على التوالي

- كما وجدت الدراسة أن استخدام اساليب المحاسبة الادارية المتعلقة بالمقارنات لنتائج اعمال الشركة مع السنوات السابقة هو الاكثر استخداما وبنسبة 92.5% يليها الموزانات التشغيليةوالمالية المختلفة فمحاسبة المسؤولية وتقارير الاداء .

- ووجدت الدراسة علاقة معنوية بين استخدام اساليب المحاسبة الادارية ككل وحجم الشركة.

-دراسة مفتي وشيخ (2005) بعنوان" مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية: دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة."

هدفت الدراسة إلى إبراز وتشخيص مفهوم التكلفة المستهدفة ودورها في ظل المنافسة العالمية التي تواجه المنشآت في الوقت الحاضر، والتعرف على مدى تطبيق المنشآت الصناعية في السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة .وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم الأهداف المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكلفة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة، وأن أكثر الأقسام اهتمامًا بتطبيق التكلفة المستهدفة هي أقسام التصميم والإنتاج والمحاسبة، وإن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لم يطبق إلا لدى القليل من المنشآت الصناعية، وذلك بسبب أن الكثير من المنشآت لا تعرف هذا المدخل.

- دراسة عابورة (2005) بعنوان (تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في المستشفيات)

هدفت الدراسة الى بيان اهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة في قطاع الخدمات، وتطبيق هذا النظام على المستشفى الإسلامي في الأردن ، وتوضيح المنافع المترتبة على تطبيقه، والتعرف على مدى صحة المخرجات وقدرتها على مساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية اكثر ملائمة في مجال التخطيط والتسعير.

وتوصلت الدراسة إلى:

- ان نتائج تطبيق التكلفة حسب الأنشطة على الأقسام المختارة لم تحظَ بمعلومات اكثر دقة ولكن تجاوزتها على التسريع في العمل في الأقسام التي جرت عليها الدراسة من خلال دمج انشطة والغاء انشطة معينة.

- امكانية توسيع التطبيق ليشمل اقسام المستشفى كافة ولكن بسبب سياسة تسعير الخدمات الطبية من قبل الدولة لا يمكن الاستفادة من النظام في تطوير عملية التسعير.

-دراسة الحيزان (2008) بعنوان "تقويم مقياس الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء الاستراتيجي في المملكة العربية السعودية"

هدفت الدراسة إلى تقويم تجربة تطبيق مقياس الأداء المتوازن في منشات الأعمال السعودية، وبينت واقع نجاح التجربة في بعض المنشآت وفشلها في منشآت أخرى، حيث سعت الدراسة إلى بيان أسباب النجاح وأسباب الفشل بناءً على مجموعة من المعايير المحددة والمرتبطة بمقياس الأداء المتوازن ،وذلك بهدف استنتاج مجموعة المقومات اللازمة لضمان نجاح تجربة مقياس الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء الاستراتيجي عند تعميم تطبيقها على كل من القطاع العام والخاص في المملكة العربية السعودية. وقد توصلت الدراسة الى وجوب توافر عدد من المقومات لضمان نجاح تطبيق مقياس الاداء المتوازن والمتمثلة بما يلي:

1- تعد الصيغة المعيارية رباعية الابعاد لمقياس الاداء المتوازن كافية لادارة الاداء الاستراتيجي

2- زيادة الاهمية النسبية للاصول قياساً الى الاصول الملموسة .

3- زيادة الاهمية النسبية للمقاييس غير المالية قياسا الى المقاييس المالية .

4- ملاءمة العلاقة النسبيةبين الاهداف الاستراتيجية ومقاييس الاداء المالية وغير المالية .

5- توافق الانظمة الرقابية والتكاليفية والمعلوماتية مع متطلبات مقياس الاداء المتوازن .

6- توافر البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات اللازمة لتطبيق مقياس الاداء المتوازن .

7- دعم الادارة العليا للمتطلبات اللازمة لتطبيق مقياس الاداء المتوازن.

– دراسة المطارنة(2008) بعنوان : متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه .وقد اجريت الدراسة على عينة تتكون من 31 شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفه بهذا المدخل وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها، أ ن الشركات الصناعية الأردنية لا تقوم بتطبيق هذا المدخل، ويتوافر عدد من العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الأردنية إلا أ ن هناك عددًا من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل

–دراسة عوض(2009) بعنوان : تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر الربط والتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومقياس الأداء المتوازن(BSC) على تطوير أداء المصارف الفلسطينية وقد تم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على بنك فلسطين باستخدام نموذج ، Cooper Two-Stages) (Activity Based Costing System ووضع مقترح لمقياس الأداء المتوازن لبنك فلسطين.وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها،

أولاً :إن استخدام المعلومات المالية والتشغيلية لمخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ومقياس الأداء المتوازن (BSC)يشير إلى وجود تكامل فعلي بين النظاميين المذكورين بحيث يوجـه نظر الإدارة ويساعدها في حل المشاكل المتعلقة بتسعير الخدمات و إعادة تصميم إجـراءات العمـل للخدمات الحالية و تطوير إستراتيجية تقديم الخدمة وتحسين أنشطة تأديتها .ثانياً :إن نظام التكـاليف على أساس الأنشطة (ABC)أكثر ملاءمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة، ويؤدي إلـى الحصول على بيانات أكثر دقة عن التكلفة .

ثالثاً :إن نظام التكاليف التقليدي المستخدم في البنك يعطي نتـائج غيـر دقيقـة لتكـاليف الخـدمات المصرفية مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة.

رابعاً :قدرة نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف دون المساس بالجودة ،

وذلك بإعادة هندسة العمليات نتيجة لتحليل الأنشطة من خلال دمج بعض الأنشطة مع بعضها،

أو حتى إلغاء بعض الأنشطة عديمة الفائدة باعتبارها خطوة أساسية في نظام التكاليف علـى أسـاس الأنشطة،(ABC) مما ينعكس باستخدام أمثل وسليم للموارد المادية والبشرية لتحقيق أهدافها التشغيلية بكفاءة وفاعلية.

-العسيري، خالد حسين(2010) ، تصور مقترح لتطبيق أسلوب سيجما ستة في إدارة برنـامج جلوب البيئي

هدفت الدراسة الى وضع التصور المقترح لتطبيق أسلوب سيجما سـتة فـي إدارة برنـامج جلوب البيئي العالمي بالمملكة العربية السعودية.واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي المسحي، كمـا اعتمدت الاستبانة كأداة لجمع المعلومات.وتكون أفراد الدراسة مـن جميـع المـشرفين التربـويين

والمعلمين العاملين في برنامج جلوب البيئي العالمي بالمملكة العربية السعودية والبالغ عددهم (101) فرد.وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها:

1- يتوفر لدى إدارة برنامج جلوب الاستعداد لدعم البرامج المتنوعة لأسلوب سيجما ستة فضلا عن توافر المقدرة المالية لاستخدام أسلوب سيجما ستة، وتوفير التسهيلات لاستخدام هذا الاسلوب و استعداد لتطوير العاملين و الاستعداد لتوفير الأدوات لاستخدام سيجما ستة .

2-يوجد لدى إدارة برنامج جلوب الاستعداد لتوفير مدربين أكفاء لتدريب العاملين،وتوفير المرافق الملائمة للتدريب على سيجما ستة، واستخدام نظام أحزمة سيجما ستة في عملية التدريب.

3- يتوافر لدى إدارة برنامج جلوب الاستعداد لتوفير قاعدة بيانات لبرامج سيجما ستة، و الاستعداد لتأمين خدمات التنسيق التي تحتاجها عمليات اختيار البرامج الملائمة في نظام سيجما و القدرة على توفير المصادر المعلوماتية المتجددة واستخدامها عبر شبكة سيجما ستة، و الاستعداد لتوفير نظام اتصال مباشر بمدربي سيجما ستة، والاستعداد لتوفير نظام اتصال مباشر بالخبراء العالميين باستخدام أسلوب سيجما ستة.

4- قدمت الدراسة تصور مقترح لتطبيق أسلوب سيجما ستة في برنامج جلوب البيئي بالمملكة العربية السعودية احتوى على المحتويات التالية : (رؤية التصور المقترح)، (رسالة التصور المقترح)، (أهداف التصور المقترح)، (ميثاق تطبيق التصور المقترح)، (مراحل تطبيق التصور المقترح(،) عمليات التصور المقترح) (استراتيجية تطبيق منهج ديمياك)، (مقومات تطبيق التصور المقترح)

-دراسة الشعراني (2010) بعنوان (اهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المرابحة في المصارف الإسلامية) :

هدفت هذه الدراسة الى بيان اهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المرابحة في المصارف الإسلامية كما هدفت الى بيان نموذج التكلفة حسب الأنشطة الذي يمكن الإعتماد عليه لمعرفة تكلفة نشاط المرابحة وتكلفة كل عميل على حده مما يساعد في معرفة التكلفة على مستوى النشاط وعلى مستوى كل عميل على حده.

وكان من اهم نتائج هذه الدراسة:

1- اهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المصارف الاسلامية.

2- رافق تطبيق نظام ABC التقليدي العديد من المشكلات منها: زيادة الجهد والتكلفة وتعقيد النظام وصعوبة التحديث لذلك ظهر نظام ABC الزمني لتعديل هذا النظام.

3-تميز نظام ABC الزمني بسهولة التطبيق مقارنة بنظام ABC التقليدي والقدرة على استخدام مسببات زمن مختلفة وادخالها في معادلة الزمن وسهولة التحديث.

2-8-2 الدراسات باللغة الانجليزية:

ـ دراسة (Ittner et al)(2002)، بعنوان (الارتباط بين نظام التكاليف على اساس الانشطة واداء التصنيع):

The Association Between Activity-based Costing and Manufacturing Performance

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى الارتباط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأداء التصنيع. وطبقت هذه الدراسة على (2789) مصنع في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم استخدام طريقة (Cross-Sectional) لجمع البيانات والتي تعتمد على جمع البيانات لمرة واحدة . وقد تم استخدام بيانات عام (1997) للمصانع التي شملتها الدراسة.

وتوصلت الدراسة إلى أن سبب الاستخدام الواسع لنظام التكاليف على أساس الأنشطة كان بسبب ارتفاع مستويات الجودة وانخفاض تكاليف التصنيع عند استخدام هذا النظام.

ـ دراسة Cokins (2002)، بعنوان :تكامل التكلفة المستهدفة ونظام (ABC)

:Integrating Target Cost and ABC

هدفت هذه الدراسة الى وصف التكلفة المستهدفة وعرض كيف ان بيانات نظام (ABC) تساعد الموردين ومصممي المنتج في تفسير خواص المنتج بالنظر الى تكاليف المنتج المستقبلية.

وتوصلت هذه الدراسة الى ان الشركات تحتاج ان تكون مجهزة بنموذج تقنيات التكلفة الدقيقة لكي تدير تكاليفها وتكفل تحقيق هامش ربح مقبول . كما ان اغلب تكاليف المنتج تحدد خلال مرحلة تصميم المنتج .

- دراسة (Khasharmeh) (2002)

"Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies":

هدفت هذه الدراسة الى تحديد الفوائد الناجمة عن تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية الاردنية ، وتحديد الصعوبات والعوائق التي تحول دون تطبيق الشركات الصناعية الاردنية لنظام تكاليف الانشطة.

واظهرت نتائج الدراسة ان 10% من عينة والتي ضمت 40 شركة تطبق نظام تكاليف الانشطة وبينت الدراسة ان السبب الرئيس وراء عدم استخدام الشركات الصناعية الاردنية لنظام تكاليف الانشطة هو اقتناعها بنظام التكاليف المستخدم حالياً لديها.

- دراسة (Borgernas and Fridh)(2003) بعنوان (استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السويدية) :

The use of target costing in Swedish Manufacturing Firms

قامت هذه الدراسة ببيان الى اي مدى يتم تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السويدية والى اي مستوى يطبق مقارنة بالدول الاخرى. واثبتت الدراسة ان 16.5% من الشركات التي اجريت عليها الدراسة تقوم باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة، وجاءت هذه النتائج مخالفة لتوقعات الباحثين حيث انهما توقعا ان هذا المدخل مطبق بنسبة اكبر، وبينت الدراسة أن الاسباب الرئيسة لعدم تطبيق التكلفة المستهدفة يعود لعدم الالمام الكافي بهذا الأسلوب ، وذلك بسبب تخوف الشركات من تبني أساليب جديدة مختلفة عن الأساليب المستخدمة في هذه الشركات.

– دراسة (Ellram)(2006) بعنوان (التحقيق للتكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الامريكية: بين النظرية والتطبيق):

The implementation of target costing in the United States: Theory versus Practice

هدفت هذه الدراسة الى بيان أهمية عملية الشراء في تحقيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة، وبينت كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة بالمقارنة مع المفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة ، واوضحت نتائج هذه الدراسة ان عملية الشراء تلعب دوراً هاما في تحقيق التكلفة المستهدفة ، فهي تأخذ بعين الاعتبار رأي العميل وتشرك المزود مع الاداء الهندسي وفرق العمل لتنتج المنتج المطلوب بحيث يلبي رغبات العميل ويكون مربحاً للمنشأة.

– دراسة (Rodney, 2006) بعنوان : استراتيجية سيجما ستة لتحسين عمليات بناء المشروعات :

Six Sigma as a strategy for process improvement on construction projects

هدفت الدراسة الى بيان علاقة سيجما ستة بعمليات تخفيض التكاليف وتوفير وقت الانتاج من خلال دراسة العمالة المفقودة لكل عام والناتجة عن عدم وجود اجراءات إدارة الجودة بالاضافة الى علاقة سيجما ستة بعملية التحسين المستمر للعمليات . وقد أجريت الدراسة على مشروع هندسي بنائي في شركة متخصصة بتطوير الخرسانة حيث تم إجراء مقارنة بين تطبيق منهجية سيجما ستة وادارة الجودة الشاملة وقد توصلت الدراسة الى فعالية منهجية سيجما ستة في تحسين جودة العمليات الانتاجية وفي الوقت نفسه تقليل التكاليف والهدر وتحسين الاتصال بين اعضاء فريق العمل

والتخلص من الانشطة غير الضرورية لعملية البناء .

جدول رقم (1)

ملخص الدراسات السابقة

اسم الدراسة	العنوان	الهدف	النتائج
ابو الهيجاء 2001	نظام التكاليف المبني على الأنشطة: حالة الشركات الصناعية في الأردن"	-عرض نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمقارنة مع النظم التقليدية -تحديد المعوقات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة .	-اتفاق الشركات على أن مخرجات نظم التكاليف التقليدية غير صحيحة -أن شركات العينة جميعها لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة. -اتفقت معظم الشركات على أن ضبط التكاليف والرقابة عليها وفق النظم التقليدية يؤدي إلى هدر الموارد المتاحة لديها.
مطارنة 2003	مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في البنوك التجارية الأردنية .	-توضيح مفهوم التكلفة على أساس النشاط والوقوف على مميزات هذا المدخل ومدى إمكانية تطبيقه في البنوك التجارية الأردنية والتعرف على معوقات تطبيقه ومدى صحة مخرجاته.	-أظهرت نتائج الدراسة أن جميع عينة الدراسة لا تطبق مدخل التكلفة على أساس النشاط . - أظهرت النتائج أن البنوك التجارية في الأردن تواجه صعوبات تحول دون تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط .
الملحم 2003	تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية .	معرفة رأي مديري إدارات الحسابات في المنشات الصناعية في المملكة العربية السعودية عن مدى ملاءمة معلومات المحاسبة الإدارية في منشآتهم -التعرف على مدى استخدام أساليب وأدوات المحاسبة الادارية سواء كانت تقليدية أو حديثة .	-وجود ضعف في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية. -استمرار سيطرة الأساليب التقليدية على نظم المحاسبة الإدارية نتيجة لاستخدامها بشكل اكبر من الأساليب الحديثة.

الحديدي 2005	مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء.	بيان مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة في مجال اتخاذ القرارات ، والتخطيط ، والرقابة . دراسة العلاقة بين درجة تطبيق الشركة لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة وأدائها المالي.	-بلغ متوسط نسبة استخدام الشركات لاساليب المحاسبة الادارية 66.6% بينما بلغ متوسط نسبة استخدام الاساليب المتعلقة باتخاذ القرارات63.3% . – كما وجدت الدراسة ان استخدام اساليب المحاسبة الادارية المتعلقة بالمقارنات لنتائج اعمال الشركة مع السنوات السابقة هو الاكثر استخداما وبنسبة 92.5%.
مفتي وشيخ 2005	مدى فعالية مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشآت الصناعية: دراسة استكشافية على عينة من المنشآت الصناعية بمدينة جدة .	-إبراز وتشخيص مفهوم التكلفة المستهدفة ودورها في ظل المنافسة العالمية التي تواجه المنشآت في الوقت الحاضر . -التعرف على مدى تطبيق المنشآت الصناعية في السعودية لمدخل التكلفة المستهدفة .	– أن أهم الأهداف المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكلفة وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة – أكثر الأقسام اهتمامًا بتطبيق التكلفة المستهدفة هي أقسام التصميم والإنتاج والمحاسبة .
عابورة 2005	تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة في المستشفيات .	-بيان اهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة في قطاع الخدمات. -توضيح المنافع المترتبة على تطبيقه .	لم تحظى انتائج تطبيق التكلفة حسب الأنشطة على الأقسام المختارة بمعلومات اكثر دقة . امكانية توسيع التطبيق ليشمل اقسام المستشفى كافة .
الحيزان 2008	تقويم مقياس الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء الاستراتيجي في المملكة العربية السعودية .	تقويم تجربة تطبيق مقياس الأداء المتوازن في منشات الأعمال السعودية.	وجوب توافر عدد من المقومات لضمان نجاح تطبيق مقياس الاداء المتوازن .
المطارنة2008	متطلبات ومعوقات تطبيق	-التعرف على مجالات استخدام	– لا تقوم الشركات الصناعية الأردنية بتطبيق هذا المدخل، -يتوافر عدد من

	مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .	التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية . -التعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل . -التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه .	العناصر اللازمة لتطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية الأردنية . -هناك عددًا من المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل .
عوض 2009	تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC)ونظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين) .	بيان أثر الربط والتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومقياس الأداء المتوازن (BSC) على تطوير أداء المصارف الفلسطينية .	- وجود تكامل فعلي بين مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)ومقياس الأداء المتوازن (BSC) . - إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)أكثر ملاءمة لمعالجة وتخصيص التكاليف غير المباشرة .
العسيري2010	تصور مقترح لتطبيق أسلوب سيجما ستة في إدارة برنامج جلوب البيئي .	وضع التصور المقترح لتطبيق أسلوب سيجما ستة في إدارة برنامج جلوب البيئي العالمي بالمملكة العربية السعودية .	1- يتوفر لدى إدارة برنامج جلوب الاستعداد لدعم البرامج المتنوعة لأسلوب سيجما ستة . 2-يوجد لدى إدارة برنامج جلوب الاستعداد لتوفير مدربين أكفاء لتدريب العاملين،وتوفير المرافق الملائمة للتدريب على سيجما ستة. 3- يتوافر لدى إدارة برنامج جلوب الاستعداد لتوفير قاعدة بيانات لبرامج سيجما ستة . 4- قدمت الدراسة تصور مقترح لتطبيق أسلوب سيجما ستة في برنامج جلوب البيئي بالمملكة العربية .

الشعراني2010	اهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المرابحة في المصارف الإسلامية .	بيان اهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المرابحة في المصارف الإسلامية.	–تميز نظام ABC الزمني بسهولة التطبيق مقارنة بنظام ABC التقليدي والقدرة على استخدام مسببات زمن مختلفة وادخالها في معادلة الزمن وسهولة التحديث .
Ittner et al) 2002	الارتباط بين نظام التكاليف على اساس الانشطة واداء التصنيع .	فحص مدى الارتباط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأداء التصنيع .	أن سبب الاستخدام الواسع لنظام التكاليف على أساس الأنشطة كان بسبب ارتفاع مستويات الجودة وانخفاض تكاليف التصنيع عند استخدام هذا النظام .
Cokins 2002	تكامل التكلفة المستهدفة ونظام (ABC) .	وصف التكلفة المستهدفة وعرض كيف ان بيانات نظام (ABC) تساعد الموردين ومصممي المنتج في تفسير خواص المنتج .	تحتاج الشركات ان تكون مجهزة بنموذج تقنيات التكلفة الدقيقة لكي تدير تكاليفها وتكفل تحقيق هامش ربح مقبول . كما ان اغلب تكاليف المنتج تحدد خلال مرحلة تصميم المنتج .
Khasharmeh 2002	نظام التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية الأردنية .	تحديد الفوائد الناجمة عن تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية الأردنية ، وتحديد الصعوبات والعوائق التي تحول دون تطبيق الشركات الصناعية الأردنية لنظام تكاليف الانشطة.	ان 10% من عينة والتي ضمت 40 شركة تطبق نظام تكاليف الانشطة وبينت الدراسة ان السبب الرئيس وراء عدم استخدام الشركات الصناعية الاردنية لنظام تكاليف الانشطة هو اقتناعها بنظام التكاليف المستخدم حالياً لديها .
Borgernas and Fridh 2003	استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية السويدية) .	بيان مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات السويدية .	واثبتت الدراسة ان 16.5% من الشركات التي اجريت عليها الدراسة تقوم باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
Ellram	التحقيق للتكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة الامريكية :	بيان اهمية عملية الشراء في تحقيق التكلفة المستهدفة في	ان عملية الشراء تلعب دوراً هاماً في

2006	بين النظرية والتطبيق .	الولايات المتحدة، وبينت كيفية تطبيق التكلفة المستهدفة في الولايات المتحدة بالمقارنة مع المفهوم الشائع للتكلفة المستهدفة .	تحقيق التكلفة المستهدفة .
Rodney, 2006	استراتيجية سيجما ستة لتحسين عمليات بناء المشروعات .	بيان علاقة سيجما ستة بعمليات تخفيض التكاليف وتوفير وقت الانتاج .	فعالية منهجية سيجما ستة في تحسين جودة العمليات الانتاجية وفي الوقت نفسه تقليل التكاليف والهدر وتحسين الاتصال بين اعضاء فريق العمل والتخلص من الانشطة غير الضرورية لعملية البناء .

2-9 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

1- إن الدراسة الحالية توضح الجانب التطبيقي لاستخدام بعض اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة والتي لم تتناولها الدراسات السابقة.

2- إن الدراسة الحالية تحاول ربط استعمالات أساليب المحاسبة الادارية الحديثة بتوفير المعلومات الملائمة للادارة.

3- تسلط الضوء على أهمية استخدام بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المنشآت الصناعية والتي لم تتطرق لها الدراسات السابقة.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

1/3 تمهيد

2/3 منهج الدراسة

3/3 مجتمع الدراسة وعينتها

4/3 أداة الدراسة

5/3 أساليب جمع البيانات

6/3 المعالجة الإحصائية

7/3 صدق الأداة

8/3 ثبات أداة الدراسة

3-1 تمهيد :

يتناول هذا الفصل وصفاً للإجراءات التي تم إتباعها في تنفيذ هذه الدراسة من حيث وصـــف مجتمعها وعينتها، والأداة وصدقها وثباتها، ، والمعالجة الإحصائية للبيانات .

3-2 منهج الدراسة :

اتبعت الدراسة المنهج المسحي الوصفي التحليلي وذلك بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج وتوصيات الدراسة والناتجة من دراسة قياس تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة قي الـــشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

3-3 مجتمع الدراسة وعينتها :

تكوّن مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المساهمة والمـــسجلة فـــي بورصـــة عمان والبالغ عددها (94)، شركة حيث تم تطبيق هذه الدراسة على ما يمثل 64% من إجمالي هـــذه الشركات والتي تمثل عينة الدراسة.وقد تم اختيار عينة عشوائية من الشركات الـــصناعية الأردنيـــة والتي تتميز باستخدام نظم التصنيع المتقدمة، وذلك لان هذه الشركات قد تكون اكثـــر حاجـــة الـــى استخدام أساليب ونظم المحاسبة الإدارية الحديثة من غيرها من الشركات في القطاعـــات الأخـــرى. وقد تكونت عينة الدراسة من المديرين الماليين و العاملين في الدوائر المالية والاقـــسام المحاســـبية حيث تم توزيع (129) استبانه تم استعادة (109) استبانه أي بنسبة استرداد قـــدرها 84.5% كانـــت جميعها صالحة لغايات التحليل الإحصائي .

3-4 أداة الدراسة:

لقياس مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، فقد تم إعداد الصورة الأولية لأداة الدراسة بالاعتماد على الادبيات ذات الصلة والدراسات السابقة.وبناءً على ذلك فقد تمكنت الباحثة من تحديد المجالات التي شكلت بموجبها أداة الدراسة، وتم وضع عدد من الفقرات تحت كل مجال من المجالات التي شملتها الدراسة.

هذا ويبين الجدول رقم (2) اقسام الاستبانة والاسئلة المخصصة لقياس كل متغير من متغيرات الدراسة .

جدول رقم (2)

اقسام الاستبانة والاسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

اقسام الاستبانة	المتغيرات	الاسئلة
القسم الاول	المسمى الوظيفي ، المؤهل العلمي ، التخصص ، سنوات الخبرة .	أ–د
القسم الثاني	تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة .	1–15
	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة .	16–27
	تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون .	28–38
	تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء .	39–50
	تطبيق سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة .	51–65
	معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .	66–78

و تم تصميم الاجابات على أداة البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

موافق بشدة ولها (5) درجات، وموافق و لها (4) درجات، ومحايد ولها (3) درجات، وغير موافق ولها (2) درجة وغير موافق بشدة ولها (1) درجة واحدة .

وقد تم اعتماد التقسيم التالي لتحديد درجة الموافقة

الحد الاعلى – الحد الادنى = 5−1 = 4

وبما ان هناك ثلاثة درجات للموافقة فيتم قسمة الرقم 4 على 3 = 1.333

وبناء عليه يتم توزيع درجات الموافقة كما يلي:

1+1.33 = 2.33 أي ان من 1 إلى اقل من 2.33 = درجة متدنية .

2.33+ 1.33 = 3.66 أي ان من 2.33 – الى اقل من 3.66 = درجة متوسطة .

3.66 + 1.33 = 5.00 اي من 3.66−الى 5.00=درجة مرتفعة .

3−5 اساليب جمع البيانات:

اعتمدت هذه الدراسة على نوعين من البيانات وكما يلي:

- **البيانات الثانوية:**

ويقصد بها البيانات والمعلومات التي تم جمعها بهدف تكوين الاطار النظـــري والمفـــاهيمي للدراسة واشتملت على مراجعة لأهم أدبيات الموضوع ذات العلاقـــة بمفـــاهيم أســـاليب المحاســـبة

الإدارية الحديثة الدراسة وتحديداً تمت الاستعانة بالكتب ، والأبحاث والدراسات السابقة والرسائل الجامعية والدوريات والإنترنت ، والنشرات ذات الصلة بموضوع الدراسة للحصول على هذه المعلومات وذلك من أجل بناء الجانب النظري لهذه الدراسة.

- **البيانات الأولية:**

وهي البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية باستخدام الاستبانة التي تم تصميمها وصياغة أسئلتها خصيصاً لغرض الدراسة الحالية من أجل التعرف على مدى تطبيق الشركات المساهمة الأردنية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وقد تكونت الأداة في صورتها النهائية من جزأين : الأول يتضمن بيانات أولية عن المبحوثين ، و يضم الجزء الثاني الفقرات التي تقيس محاور او مجالات الدراسة.

3-6 المعالجة الإحصائية:

لقد اختارت الباحثة الأساليب الإحصائية التالية لمعالجة البيانات والمعلومات على النحو التالي:

- التكرارات والمتوسطات والانحرافات المعيارية: حيث استخدمت التكرارات للتعامل مع الاستجابات المتعلقة بخصائص العينة كما استخدمت المتوسطات الحسابية للتعرف على اتجاهات عينة الدراسة نحو الفقرات التي تقيس المتغيرات كما استخدمت الانحرافات المعيارية لبيان مدى تشتت او تقارب اجابات عينة الدراسة.

- اختبار العينة الأحادية (T-test): تم استخدام هذا الاختبار للمقارنات الثنائية وفي اختبار فرضيات الدراسة.
- معامل كرونباخ الفا (Cronbach Alpha) للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم

3-7 صدق الأداة:

تم التأكد من صدق الأداة عن طريق عرضها على لجنة من المحكمين والمختصين، تألفت من (4) محكمين (ملحق رقم 2)، وذلك للحكم على مدى انتماء الفقرات للمجالات التي تم تحديدها، وكذلك للحكم على درجة مناسبة الفقرة من حيث صياغتها بنائياً ولغوياً. وبعد الأخذ بآراء المحكمين، اختيرت الفقرات التي أجمعوا عليها وعدلت الفقرات التي اقترح تعديلها وإعادة صياغتها، وأصبح عدد الفقرات في صورتها النهائية (78) فقرة، موزعة على ست مجالات.

3-8 ثبات أداة الدراسة

من أجل اختبار ثبات أداة الدراسة تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا لاختبار الاتساق الداخلي للأداة وتشير النتائج الواردة في الجدول (3) إلى درجة ثبات في استجابات المبحوثين ، لأن قيمة ألفا المعيارية أكثر من 60% وهي النسبة المقبولة ، الأمر الذي ساعد الباحثة على الاعتماد على الاستجابات في عملية التحليل(Sekaran,1992,p174).

الجدول (3)

نتائج اختبار ثبات أداة الدراسة (كرونباخ الفا)

الرقم	المجال	ألفا
1	تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .	%95.2
2	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة .	%93.8
3	تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون .	%94.5
4	تطبيق نظام بطاقة العلاقة المتوازنة لتقويم الأداء .	%95.7
5	تطبيق سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة .	%97.2
6	معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .	%90.6
	الأداة ككل .	%98.8

الفصل الرابع

عرض وتحليل البيانات

1/4 تمهيد

2/4 خصائص عينة الدراسة

3/4 تحليل البيانات

4/4 اختبار فرضيات الدراسة

4-1 تمهيد

يناقش هذا الفصل نتائج تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيانات،ففي البداية تم أولاً وصف عينة الدراسة، ثم التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات الأفراد المبحوثين على فقرات الاستبانة، ومن ثم تم القيام بالتحليل الإحصائي للاستجابات واختبار فرضيات الدراسة في ضوء نتائج تحليل الاستجابات.

4-2 خصائص عينة الدراسة :

4-2-1 المسمى الوظيفي

تشير النتائج الواردة في الجدول رقم (4) إلى ان غالبية أفراد عينة الدراسة يعملون محاسبين اذ بلغ عددهم (43) وبنسبة (39.4%)، وجاء في المرتبة الثانية رؤوساء أقسام الحسابات اذ بلغ عددهم (34) فردا وبنسبة (31.2 %) وأخيرا بلغ عدد العاملين كمديرين ماليين(32) فرداً أي بنسبة (29.4%) .

4-2-1 المؤهل العلمي

كما تشير البيانات الواردة في الجدول (4) الى أن غالبية عينة الدراسة من حملة البكالوريوس اذ بلغ عددهم (87) فردا وبنسبة مئوية قدرها (79.8%) ، وبلغ عدد حملة دبلوم كلية المجتمع فما دون (17) فردا وبنسبة مئوية قدرها (15.6%) اما حملة درجة الماجستير فقد بلغ(4) أفراد وبنسبة (3.7%) وبلغ عدد حملة المؤهلات الأخرى (1) فرد واحد وبنسبة

(0.9%). وتشير هذه النتيجة الى ان غالبية أفراد عينة الدراسة من ذوي المؤهلات الجامعيــة ممــا يجعلهم قادرين على تطبيق الاساليب العلمية.

4-2-3 التخصص

كما توضح نتائج الجدول المذكور أن غالبية أفراد عينة الدراسة مــن المتخصــصين فــي المحاسبة اذ بلغ عددهم (91) فردا أي بنسبة (83.5%) بينما جاء عدد المتخصصين فــي العلــوم المالية والمصرفية (12) فردا أي بنسبة (11%)، وكان عدد المتخصصين في إدارة الأعمــال (5) أفراد أي بنسبة (4.6%) وأخيرا بلغ عدد المتخصصين بتخصصات أخرى فرداً واحــداً أي بنــسبة (0.9%) وتشير هذه النتيجة الى ان غالبية أفراد عينة الدراسة من المتخصصين في المحاسبة ممــا يضفي على النتائج مصداقية كبيرة .

4-2-4 سنوات الخبرة

وأشارت البيانات الواردة في الجدول رقم (4) إلى أن (48) فردا أي بنسبة(44%) تقــل خبراتهم عن خمس سنوات بينما بلغ عدد من تتراوح خبراتهم من 5 سنوات الى اقل من 10 سنوات (28) فــردا أي بنــسبة (25.7%) ،وقــد تــساوى عــدد مــن تتــراوح خبــراتهم مــن (10 سنوات الى اقل من 15سنة) و الذين خبراتهم تتراوح من 15 سنة فأكثر اذ بلــغ(16)فــرداً لكل منهم ،أي بنسبة (14.7%) على التوالي .

الجدول (4)

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات الديموغرافية

المتغير	الخيارات	التكرار	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	محاسب	43	39.4
	رئيس قسم الحسابات	34	31.2
	مدير مالي	32	29.4
	المجموع	109	100
المؤهل العلمي	كلية مجتمع فما دون	17	15.6
	بكالوريوس	87	79.8
	ماجستير	4	3.7
	أخرى	1	.9
	المجموع	109	100
التخصص	محاسبة	91	83.5
	إدارة إعمال	5	4.6
	علوم مالية ومصرفية	12	11.0
	أخرى	1	.9
	المجموع	109	100.0
سنوات الخبرة	اقل من 5 سنوات	48	44.0
	من 5 إلى اقل من 10 سنوات	28	25.7
	من 10 إلى اقل من 15 سنة	16	14.7
	أكثر من 15 سنة	16	14.7
	لا اجابة	1	.9
	المجموع	109	100.0

3-4 تحليل البيانات

إشتمل الجزء الثاني من الإستبانة على 78 سؤالا تقيس المحاور الستة للدراسة كما يلي:

1-3-4 تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الا نشطه

تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من خلال العبارات (1-15) في الجدول رقم (5) وقد تراوحت قيم المتوسطات المحاسبية ما بين (3.92 - 4.25) وبانحرافات معياريّة (0.851 و 0.640). وتشير جميع هذه المتوسّطات إلى اتجاهات ايجابية بالنسبة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة اذ أن جميع هذه المتوسطات تشير الى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدرجة مرتفعة ويشير الجدول إلى أن الفقرة رقم (2) التي تنص على :" نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار " احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (14) التي تنص على : " ترى الإدارة العليا ان المنافع الناجمة من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تزيد عن تكاليفه " المرتبة الأخيرة . ويمكن تفسير ذلك بأن تطبيق نظام محاسبة التكاليف يحمل في ثناياه كنظام محاسبي مزايا كثيرة دفعت الكثير من الشركات الى التخلي عن نظام محاسبة التكاليف التقليدي وقصوره عن معالجة المستجدات في المحاسبة والبدء بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأحد الأساليب المحاسبية الحديثة .

جدول رقم (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول فقرات الاستبانة المتعلقة بمجال تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الا نشطه

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
1	يعد مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسئولة في شركتكم .	4.21	.601	6	**مرتفعة**
2	نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار .	4.25	.640	1	**مرتفعة**
3	وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة .	4.24	.849	2	**مرتفعة**
4	توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة .	4.16	.655	7	**مرتفعة**
5	تعتقد الإدارة أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساعد في تحسين قياس الأداء .	3.97	.775	13	**مرتفعة**
6	نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة .	4.06	.808	11	**مرتفعة**
7	تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأ نشطه كونه يساعد في تحسين الميزه التنافسيه للشركة .	4.02	.816	12	**مرتفعة**
8	يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالشركة .	4.24	.706	2	**مرتفعة**
9	يتوفر في الشركة نظام معلومات محاسبي فعال يساعد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .	4.15	.718	8	**مرتفعة**
10	ان تطبيق نظام التكاليف على أساس الا نشطه يمكن من احتساب تكلفة المنتج بشكل دقيق .	4.22	.629	5	**مرتفعة**
11	يمكن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الادارة من تقديم معلومات اكثر دقة للجهات المتعاملة مع الشركة .	4.11	.712	10	**مرتفعة**

12	يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة بتوفير معلومات في الوقت المناسب .	4.24	.651	2	**مرتفعة**
13	يوفر نظام التكاليف على أساس الأ نشطه قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة .	4.13	.795	9	**مرتفعة**
14	ترى الإدارة العليا أن المنافع الناجمة من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تزيد عن تكاليفه .	3.92	.851	15	**مرتفعة**
15	إن تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأ نشطه .	3.95	.786	14	**مرتفعة**
	المتوسط العام	4.12	0.572		مرتفعة

4-3-2 تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام الكلفة المستهدفة من خلال العبارات (16-27) في الجدول رقم (6) وقد تراوحت قيم المتوسطات المحاسبية ما بين (3.86- 4.29) وبانحرافات معيارية تراوحت بين (967. - 657.) على التوالي وتشير هذه المتوسطات الى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بدرجات مرتفعة، ويبين الجدول أيضاً ان الفقرة رقم (19) والتي تنص على :" وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام التكلفة المستهدفة في الشركة " احتلت المرتبة الأولى بين جميع الفقرات التي تقيس تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ، بينما احتلت الفقرة رقم (18) والتي تنص" نظام التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار" المرتبة الأخيرة .كما جاء المتوسط العام لفقرات هذا المجال (4.09) ،ويشير ذلك الى ان موافقة أفراد عينة الدراسة جاءت بدرجة مرتفعة حول جميع الفقرات التي تقيس هذا المجال. ويمكن تفسير ذلك الى أنه نتيجة للمنافسة

الشديدة تلجأ الشركات الى تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بهدف الوصول الى تكاليف تساعد الشركات المعنية في تفادي التكاليف الزائدة .

جدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء المبحوثين حول فقرات الاستبانة المتعلقة بمجال تطبيق نظام التكلفة المستهدفة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
16	تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ قرارات عند طرح منتج جديد .	4.18	.626	3	مرتفعة
17	يعد مفهوم نظام التكلفة المستهدفة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة .	4.13	.625	5	مرتفعة
18	نظام التكلفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار .	3.86	.967	12	مرتفعة
19	وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام التكلفة المستهدفة في الشركة .	4.29	.657	1	مرتفعة
20	نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية .	4.12	.802	6	مرتفعة
21	يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداه لأدره التكلفة والربحية في آن واحد .	4.06	.749	7	مرتفعة
22	يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل .	4.23	.789	2	مرتفعة
23	يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات يمكن للعميل تحمل سعرها .	4.03	.763	10	مرتفعة
24	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم .	4.04	.719	9	مرتفعة
25	أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة	4.05	.725	8	مرتفعة

	الخاصة بالشركة .				
26	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث لا يمكن تبنيه الا من خلال تعاون الأفراد من مختلف الإدارات التنظيمية .	4.17	.646	4	مرتفعة
27	يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين و ضمن إمكانياتهم المادية .	3.97	.775	11	مرتفعة
	المتوسط العام	4.09	0.572		مرتفعة

4-3-3 تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون

تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون من خلال العبارات (28-38) في الجدول رقم (7) وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.56 -4.11) وبانحرافات معياريّة (0.810 – 0.774). وتشير جميع هذه المتوسّطات إلى اتجاهات ايجابية بالنسبة لتطبيق نظام تحليل ربحية الزبون، اذ أن جميع هذه المتوسطات تشير الى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون بدرجات تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة ويشير الجدول المذكورإلى أن الفقرة رقم (30) التي تنص على :" ان وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام تحليل ربحية الزبون بالشركة " احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (38) التي تنص على : " تقوم الشركة بتحليل ربحية الزبون من اجل الارتقاء بالخدمات المقدمة لكبار الزبائن المربحين المرتبة الاخيرة . ويمكن القول بأن الشركة تقوم بتطبيق نظام ربحية الزبون من اجل مساعدتها في الوصول الى الزبائن المربحين ومحاولة تفادي الزبائن غير المربحين وبذلك تزداد ربحيتها وتوقف بعض أنواع الهدر للموارد .

جدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء المبحوثين حول فقرات الاستبانة المتعلقة بمجال تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
28	يعد مفهوم نظام تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة .	3.70	.799	9	مرتفعة
29	إن نظام تحليل ربحية الزبون في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات المتعلقةبالزبائن.	3.91	.714	4	مرتفعة
30	إن وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام تحليل ربحية الزبون بالشركة .	4.11	.774	1	مرتفعة
31	يوفر نظام تحليل ربحية الزبون معلومات ماليه و غير ماليه تساعد الادارة في وضع مقاييس ربحيه محدده .	3.93	.879	3	مرتفعة
32	إن بناء علاقة تفاعلية مع الزبون و إدارتها بكفاءة يعد أمراً ضرورياً لاستمرار نشاط الشركة .	4.08	.759	2	مرتفعة
33	توجد في الشركة العديد من الاستراتيجيات التي تهدف الى المحافظة على الزبون المربح وكسب زبائن جدد .	3.90	.849	5	مرتفعة
34	تقوم الشركة بالتركيز على كل زبون عند تحليل الربحية.	3.69	.778	10	مرتفعة
35	تقوم الشركة بالتركيز على مجاميع الزبائن عند تحليل الربحية .	3.83	.714	6	مرتفعة
36	ان تحديد ربحية الزبون الحالية والمستقبلية يساهم في التنبؤ بربحية الزبون المستقبلية .	3.81	.866	7	مرتفعة
37	تقوم الشركة باحتساب تكلفة الزبائن لديها من حيث كميات الطلب وتكرار خدمات ما بعد البيع،... الخ .	3.77	.765	8	مرتفعة
38	تقوم الشركة بتحليل ربحية الزبون من أجل الارتقاء بالخدمات المقدمة لكبار الزبائن المربحين .	3.56	.810	11	متوسطة
	المجموع	3.84	0.638		

4-3-4 تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء

تم قياس اتجاهات عينة الدراسة حول تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء من خلال العبارات (39-50) في الجدول رقم (8). وقد تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (3.57 -3.91) وبانحرافات معياريّة (0.786 - 0.688). وتشير جميع هذه المتوسّطات إلى اتجاهات ايجابية بالنسبة لتطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء اذ ان جميع هذه المتوسطات تشير الى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بدرجات تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة ويشير الجدول المذكور إلى أن الفقرة رقم (48) التي تنص على :" يساهم تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة في وضع الخطط ألاستراتيجيه " احتلت المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (47) التي تنص على : " توفر بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بالشركة إطارا للقياس يشمل مقاييس للأداء المالي و غير المالي المرتبة الاخيرة . ويمكن تفسير ذلك بأن تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بالشركة يوفر إطارا للقياس يشمل مقاييس للأداء المالي و غير المالي يساعد في الوصول الى نتائج يمكن من خلالها التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في ألاداء من اجل تفادي او تصحيح نقاط الضعف واتخاذ القرارات السليمة بشأنها وتعزيز نقاط القوة وادامتها.

جدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء أفراد العينة حول فقرات الاستبانة المتعلقة

بمجال تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
39	يتضمن نظام تقويم الأداء في الشركة مقاييس مالية .	3.88	.802	3	مرتفعة
40	يتضمن نظام تقويم الأداء في الشركة مقاييس غير مالية ، مثل المؤشرات ذات العلاقة بالزبائن والعمليات الداخلية والنمو والتعلم.	3.90	.816	2	مرتفعة
41	يعد مفهوم بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة .	3.73	.689	7	مرتفعة
42	ان بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بالشركة قادرة على توفير معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات المالية توفيرها .	3.71	.711	9	مرتفعة
43	ان وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة .	3.86	.897	4	مرتفعة
44	ان تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة يساعد في قياس الأداء من نواحي غير ماليه .	3.72	.734	8	مرتفعة
45	ان استخدام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة يوفر قاعدة بيانات تساعد الادارة على تقويم الأداء بشكل افضل .	3.76	.744	6	مرتفعة
46	ان النتائج المتوقعة من تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بالشركة تفوق تكاليف تطبيقه .	3.65	.699	11	متوسطة
47	توفر بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بالشركة إطارا للقياس يشمل مقاييس للأداء المالي و غير المالي .	3.57	.786	12	متوسطة
48	يساهم تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة في وضع الخطط ألاستراتيجيه .	3.91	.688	1	مرتفعة
49	يساعد تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة في وضع الخطط التكتيكية .	3.68	.815	10	مرتفعة

50	يساهم تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة في تعزيز نظام الرقابة .	3.80	.791	5	**مرتفعة**
	المتوسط العام	3.76	0.638		مرتفعة

4-3-5 تطبيق نظام سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة

تبين نتائج الجدول رقم(9) أن المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس تطبيق نظام سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة تراوحت ما بين (3.67- 4.06) وبانحرافات معيارية (0.752 - 0.848) وتشير هذه المتوسطات الى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا المجال ويتضح أن الموافقة جاءت بدرجة مرتفعة ، كما يشير الجدول أيضاً الى ان الفقرة رقم (51) والتي تنص :" وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام سيجما ستة لقياس الجودة بالشركة" جاءت في المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (52) والتي تنص : " يتطلب نظام سيجما ستة لقياس الجودة الوقاية بدلاً من التفتيش الذي يستنزف الطاقات البشرية و المالية" المرتبة الأخيرة، ويمكن القول بأن تطبيق سيجما ستة في الشركات قيد الدراسةجاء نتيجة ادراكها لمزايا هذا التطبيق سواء للشركة او العملاء.

جدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء المبحوثين حول فقرات الاستبانة المتعلقة بمجال تطبيق سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
51	وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام سيجما ستة لقياس الجودة بالشركة .	4.06	.848	1	مرتفعة
52	تعتمد الادارة على نظام سيجما ستة لقياس الجودة في تطبيق سياسة الجوده الشاملة لمنتجاتها .	3.71	.724	14	مرتفعة
53	تعتمد الادارة على نظام سيجما ستة لقياس الجودة في تطبيق سياسة التحسين المستمر للإنتاج .	3.72	.721	13	مرتفعة
54	تعتقد الإدارة بأن هناك علاقة بين الجودة وتحقيق الأرباح.	3.76	.849	8	مرتفعة
55	تلتزم الإدارة العليا بتحقيق أعلى درجات الجودة و يعتبر إدارة الجودة الشاملة هدف جوهري للشركة .	3.79	.861	4	مرتفعة
56	تتبع الشركة استراتيجية زيادة الجودة وتقليل التكلفة عن طريق الاتصال بين قسم الإنتاج و قسم إدارة الجودة في الشركة .	3.78	.875	7	مرتفعة
57	توفر الشركة برامج تدريبية للموظفين على الأساليب الحديثة في العمل .	3.79	.771	4	مرتفعة
58	يشارك كافة العاملين في تحقيق الجودة بدأ بالتصميم وانتهاء بتسليم المنتج.	3.79	.861	4	مرتفعة
59	يوجد قسم لاستلام مقترحات العملاء حول المنتج و تهتم الشركة بشكاوي العملاء .	3.96	.804	2	مرتفعة
60	أن تطبيق سيجما ستة في الشركة يعزز من تلبية احتياجات العملاء .	3.73	.728	10	مرتفعة
61	تتبع الشركة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لحساب جودة منتجاتها من اجل تطوير منتجاتها بما يتلاءم مع رغبات العملاء .	3.90	.804	3	مرتفعة

62	يساعد نظام سيجما ستة لقياس الجودة على التركيز على الأنشطة الداخلية بالشركة مهما كان حجمها .	3.73	.728	11	مرتفعة
63	يتطلب تطبيق نظام سيجما ستة التعاون غير المحدود بين أفراد الشركة واستخدام فرق العمل .	3.73	.741	11	مرتفعة
64	التحسين المستمر باستخدام أدوات علمية من أهم متطلبات تطبيق نظام سيجما ستة لقياس الجودة .	3.76	.756	9	مرتفعة
65	يتطلب نظام سيجما ستة لقياس الجودة الوقاية بدلا من التفتيش الذي يستنزف الطاقات البشرية و المالية .	3.67	.752	15	مرتفعة
	المتوسط العام	3.79	0.668		مرتفعة

4-3-6 معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

تشير نتائج الجدول رقم(10) أن المتوسطات الحسابية للفقرات التي تقيس معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تراوحت ما بين (3.18- 3.9) وبانحرافات معيارية (1.292 - 0.959) وتشير هذه المتوسطات الى موافقة عينة الدراسة على جميع الفقرات التي تقيس هذا المجال ويتضح ان الموافقة جاءت بدرجات تراوحت بين المتوسطة والمرتفعة ، كما يشير الجدول أيضا الى ان الفقرة رقم (69 والفقرة رقم71 والفقرة رقم 75) واللواتي تنص على :" ان ارتفاع تكاليف إحلال أساليب إدارية حديثة محل الأساليب التقليدية يحول دون استخدام الأساليب الإداريه ألحديثه وان عدم انخراط الشركة بمثيلاتها العالميات يحول دون استخدام الانظمة الادارية الحديثة وترى الإدارة أن تطبيق الاساليب الادارية الحديثة يزيد من الانتاجية " جاءت في المرتبة الأولى بينما احتلت الفقرة رقم (66) والتي تنص : " عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها بما تقدمة لها من معلومات" المرتبة الأخيرة، وتشير هذه النتائج الى ان إحلال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة محل الأساليب المتوافرة في الشركة، يترتب عليه الكثير من التكاليف

سواء من حيث المعدات او الأجهزة المطلوبة او تدريب العــاملين علـــى هــذه الأســاليب ونفقــات الاستشارات للحصول على خبرة تساعدها في تطبيق هذه الأساليب .

جدول رقم (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لآراء المبحوثين حول فقرات الاستبانة المتعلقة بمجال معوقات استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	درجة الموافقة
66	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها بما تقدمة لها من معلومات .	3.18	1.292	13	متوسطة
67	ان عدم توفر خبرات كافيه عند الادارة يحول دون استخدام اي من الأنظمه الحديثه .	3.85	.931	4	مرتفعة
68	ان عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركة يحول دون استخدام اي من الأنظمه الحديثه .	3.85	.941	4	مرتفعة
69	ان ارتفاع تكاليف إحلال أساليب إدارية حديثة محل الأساليب التقليدية يحول دون استخدام الأساليب الإداريه الحديثه .	3.93	.959	1	مرتفعة
70	ان عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق انظمه إداريه حديثه يحول دون استخدام أي منها .	3.39	1.297	10	متوسطة
71	ان عدم انخراط الشركة بمثيلاتها العالميات يحول دون استخدام الا نظمه الإداريه الحديثه .	3.93	.930	1	مرتفعة
72	إن ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب إدارية حديثة يحول دون استخدامها .	3.65	.975	7	متوسطة
73	ان انخفاض منافع تطبيق أساليب إدارية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها .	3.59	.852	8	متوسطة
74	تعتقد الادارة أن تطبيق الأساليب الأداريه الحديثه لا	3.39	1.019	11	متوسطة

	يحسن من نوعية المنتج .				
75	ترى الادارة ان تطبيق الأساليب الإداريه الحديثه يزيد من الإنتاجية .	3.93	.910	1	مرتفعة
76	يحد نقص المقدرة المالية من إمكانية تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة .	3.77	.835	6	مرتفعة
77	يؤدي استخدام ألأساليب الإداريه الحديثه إلى حدوث الفوضى داخل الشركة نتيجة لمقاومة التغيير من قبل العاملين .	3.30	.898	12	متوسطة
78	يؤدي استخدام ألأساليب الإداريه الحديثه إلى تحميل الشركة بكلف ماليه هي في غنى عنها .	3.50	.949	9	متوسطة
	المجموع	3.63	0.681		متوسطة

4-3-7 ترتيب اساليب المحاسبة الادارية الحديثة حسب درجة تطبيقها في الشركات المبحوثة

يبين الجدول رقم (11) ترتيب أساليب المحاسبة الادارية الحديثة حسب درجة تطبيقها في الشركات المبحوثة من وجهة نظر افراد عينة الدراسة ، حيث تشير النتائج ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة احتل المرتبة الأولى اذ بلغ المتوسط الحسابي لهذا المجال (4.12) وأحتل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي (4.09) في حين إحتل تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون المرتبة الثالثة وبمتوسط حسابي بلغ (3.84) واحتل تطبيق سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة المرتبة الرابعة و بمتوسط حسابي (3.79)، بينما احتل تطبيق نظام بطاقة العلامة المتوازنة لتقويم الأداء المرتبة الخامسة وبمتوسط حسابي (3.76). ويتبين من النتائج السابقة ان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو الأكثر تطبيقا بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات قيد الدراسة .

جدول رقم (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية

الرقم	المجال	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**الرتبة**
1	تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.	4.12	.572	1
2	تطبيق نظام التكلفة المستهدفة .	4.09	.572	2
3	تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون .	3.84	.638	3
4	تطبيق سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة .	3.79	.668	4
5	تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء.	3.76	.638	5

4-4 اختبار فرضيات الدراسة

4-4-1 الفرضية الرئيسية الأولى

(Ho1): لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .

(Ha1): تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة .

جدول رقم (12)

اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

نتيجة الفرضية العدمية	Sig.	T الجدولية	T المحسوبة
رفض	0.00	1.981	18.931

تم استخدام اختبار One Sample T- Test لاختبار هذه الفرضية . ويلاحظ من نتائج التحليل الموضحة في الجدول رقم (12) ان قيمة (T) المحسوبة اعلى من قيمة (T)الجدوليةالبالغة (1.981) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، لذا ترفض الفرضية العدمية و تقبل الفرضية البديلة ، وهذا يعني انه تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

2-4-4 الفرضية الفرعية الأولى:

(Ho1:1): لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

(Ha1:1): تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

جدول رقم (13)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	Sig.	نتيجة الفرضية العدمية
20.526	1.981	0.00	رفض

تم استخدام اختبار One Sample T- Test لاختبار الفرضية المذكورة . ويلاحظ من نتائج التحليل الموضحة في الجدول رقم (13) ان قيمة (T) المحسوبة اعلى من قيمة (T) الجدولية البالغة (1.981) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، لذا ترفض الفرضية العدمية و تقبل الفرضية البديلة. وهذا يعني أنه تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

3-4-4 الفرضية الفرعية الثانية:

(H01:2): لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام التكلفة المستهدفة.

(Ha1:2): تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام التكلفة المستهدفة.

جدول رقم (14)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	Sig.	نتيجة الفرضية العدمية
19.973	1.981	0.00	رفض

تم استخدام اختبار One Sample T- Test لاختبار هذه الفرضية. ويلاحظ من نتائج التحليل الموضحة في الجدول رقم (14) ان قيمة (T) المحسوبة اعلى من قيمة (T) الجدولية البالغة (1.981) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، لذا ترفض الفرضية العدمية و تقبل الفرضية البديلة، يعني أنه تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام التكلفة المستهدفة.

4-4-4 الفرضية الفرعية الثالثة:

(Ho1:3): لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام تحليل ربحية الزبون.

(Ha1:3): تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام تحليل ربحية الزبون.

جدول رقم (15)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

T المحسوبة	T الجدولية	Sig.	نتيجة الفرضية العدمية
13.506	1.981	0.00	رفض

تم استخدام اختبار One Sample T- Test لاختبار هذه الفرضية . ويلاحـــظ مـــن نتـــائج التحليـــل الموضـــحة فـــي الجـــدول رقـــم (15) ان قيمـــة (T) المحـــسوبة اعلـــى مـــن قيمـــة (T) الجدولية البالغة (1.981) وهي ذات دلالة إحصائية عند مـــستوى دلالـــة 0.05، لـــذا تـــرفض الفرضية العدمية و تقبل الفرضية البديلة. وهذا يعني أنه تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامـــة الأردنية نظام تحليل ربحية الزبون.

4-4-5 الفرضيةالفرعية الرابعة:

(Ho1:4): لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء.

(Ha1:4): تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بطاقة العلامات المتوازنـــة لتقـــويم الأداء.

جدول رقم (16)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

T المحسوبة	T الجدولية	Sig.	نتيجة الفرضية العدمية
12.639	1.981	0.00	رفض

تم استخدام اختبار One Sample T- Test لاختبار هذه الفرضية. ويلاحـــظ مـــن نتـــائج التحليل الموضـــحة فـــي الجـــدول رقـــم (16) ان قيمـــة (T) المحـــسوبة اعلـــى مـــن قيمتهـــا

الجدولية البالغة (1.981) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، لذا ترفض الفرضية العدمية و تقبل الفرضية البديلة. وهذا يعني أنه تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء.

6-4-4 الفرضية الفرعية الخامسة:

(Ho1:5): لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام Six Sigma لقياس الجودة.

(Ha1:5): تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام Six Sigma لقياس الجودة.

جدول رقم (17)

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

T المحسوبة	T الجدولية	Sig.	نتيجة الفرضية العدمية
12.398	1.981	0.00	رفض

تم استخدام اختبار One Sample T- Test لاختبار هذه الفرضية . ويلاحظ من نتائج التحليل الموضحة في الجدول رقم (17) ان قيمة (T) المحسوبة اعلى من قيمتها الجدولية البالغة (1.981) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، لذا ترفض الفرضية العدمية و تقبل الفرضية البديلة. وهذا يعني أنه تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام Six Sigma لقياس الجودة.

4-4-7 الفرضية الرئيسية الثانية

(Ho2): لا توجد معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

(Ha2): توجد معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

جدول رقم (18)

نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	Sig.	نتيجة الفرضية العدمية
9.748	1.981	0.00	رفض

تم استخدام اختبار One Sample T- Test لاختبار هذه الفرضية. ويلاحظ من نتائج التحليل الموضحة في الجدول رقم (18) ان قيمة (T) المحسوبة اعلى من قيمة (T) الجدولية البالغة (1.981) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، لذا ترفض الفرضية العدمية و تقبل الفرضية البديلة. وهذا يعني أنه توجد معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

1/5 النتائج

2/5 التوصيات

1-5 النتائج

1- بينت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق والتي تناولتها الدراسة. وقد جاء تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة بالمرتبة الاولى ، يليه نظام التكلفة المستهدفة ، ونظام تحليل ربحية الزبون ، ثم نظام سيجما ستة لقياس الجودة ، واخيراً جاء تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لتقييم الاداء .

2-اظهرت الدراسة ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة اذ بلغ المتوسط الحسابي للاجابات ذات العلاقة بهذا الجانب(4.12) ، كما أشارت النتائج ايضاً الى أن قدرة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار كانت العامل الأهم وراء تطبيق هذا النظام. وتختلف هذه الدراسة مع دراسة(ابو الهيجاء ، 2001) ودراسة (المطارنة ،2003) وتتفق مع دراسة (Khasharmeh, 2002)

3-توصلت الدراسة الى ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنيةتطبق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة ، فقد بلغ المتوسط الحسابي لاجابات افراد العينة حول هذا الجانب (4.09) ، كما تبين ان وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام التكلفة المستهدفة حيث يعد من العوامل الأكثر أهمية والتي يجب توفراها لتطبيق هذا النظام. وتختلف هذه النتيجة مع نتائج دراسة (المطارنة،2008) وتتفق مع دراسة (Ittner et al , 2000) فيما تتفق جزئياً مع

نتائج دراسة (Boirgernas et al ., 2000) .

4- وجدت الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون بدرجة مرتفعة حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للاجابات عن هذا المحور (3.84)، كما تبين ان وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام تحليل ربحية الزبون بالشركة اذ يشكل العامل الأكثر أهمية.

5 -أشارت نتائج الدراسة الى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بدرجة مرتفعة ، فقد بلغ المتوسط الحسابي للاجابات حول هذا الجانب (3.76) كما تشير الى ان مساهمة نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء في الشركة في وضع الخطط الاستراتيجيه هو العامل الأكثر أهمية وراء تطبيق النظام.

6- اظهرت الدراسة ان الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنيةتعمل على تطبيق نظام سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة بدرجة مرتفعة ، فقد بلغ المتوسط الحسابي للاجابات حول هذا الجانب (3.79)، كما أشارت الدراسة الى ان وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام سيجما ستة لقياس الجودة بالشركة حيث يشكل العامل الأكثر أهمية في التطبيق .

7- بينت الدراسة ان الشركات المساهمة الأردنية تواجه معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بدرجة متوسطة، فقد بلغ المتوسط الحسابي للاجابات حول هذا الجانب (3.63) ، وكان ارتفاع تكاليف إحلال ألاساليب الادارية الحديثة محل الأساليب التقليدية العامل الأكثر الأهمية الذي يحد من استخدام ألاساليب المحاسبية الإدارية الحديثة ،بينما كانت عدم رغبة

الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها بما تقدمة لها من معلومات العامل الاقل أهمية .وتتفــق هذه الدراسة مع نتائج دراسة (الملحم ، 2003 ؛ المطارنــة 2008؛ Khasharmeh, 2002 ؛ Borgernas and Fridhm, 2000).

5-2 التوصيات

في ضوء ما سبق توصي الدراسة بما يلي:

1. ضرورة استمرار الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية في تطبيق الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة وتعزيزها، ومواكبة المستجدات في هذا الميدان واختيار ما يناسب الشركة منها.
2. اهمية القيام بدراسة جدوى لكل اسلوب جديد يتم تطبيقه واجراء مقارنة بين التكاليف المترتبة على هذا التطبيق والمنافع التي تعود على الشركة من جراء ذلك.
3. ضرورة التأكد من وجود هيكل إداري سليم قبل تطبيق أساليب المحاسبية الادارية الحديثة، اذ يشكل هذا الهيكل العامل الأكثر أهمية في نجاح تطبيق هذه الأساليب.
4. ضرورة تدريب العاملين على تطبيق لأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية قبل المباشرة بتطبيقها من اجل استغلالها بشكل امثل .
5. اهمية قيام الشركات المبحوثة باستشارة المنظمات الاخرى التي طبقت الاسلوب الحديث المزمع تطبيقه من اجل الاستفادة من تجربة هذه المنظمات ولتحديد نقاط القوة والضعف بهدف تعزيز الأولى وتفادي الثانية .
6. اهمية قيام الشركات المبحوثة برصد المبالغ الكافية في الموازنات ذات العلاقة سواء لشراء المعدات (ان كانت مطلوبة) او لإعداد وتأهيل الطواقم البشرية التي سيعهد إليها تولي تطبيق الاساليب الحديثة من قبل المحاسبة الادارية.

7. اجراء دراسات اخرى من قبل باحثين أخرين حول سبل تعزيز استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في القطاعات الاقتصادية المختلفة من اجل مواجهة التغييرات المتسارعة في البيئة الاقتصادية وتحقيق الميزة التنافسية في ظل تحديات العولمة.

قائمة المصادر والمراجع

اولا: المراجع العربية

- ابن سعيد ، خالد بن سعد بن عبد العزيز ، (2004) **سيجما ستة** ، **تطبيقات على المنشآت الخدمية والصناعية** ، الرياض .
- أبو الهيجاء ، خالد صبحي (2001) ، **نظام التكاليف المبني على الأنشطة : حالة الشركات الصناعية في الأردن**،(رسالة ماجستير غير منشورة) ،جامعة آل البيت، المفرق : الأردن .
- ادريس، وائل محمد ، الغالبي ، طاهر محسن (2007) ، **دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن**، دار زهران للنشر والتوزيع.
- ادريس، وائل محمد صبحي و الغالبي، طاهر محسن منصور(2005) **اساسيات الاداء وبطاقة التقييم المتوازن**، دار وائل للنشر والتوزيع عمان الاردن
- باسيلي ، مكرم عبد المسيح (2007) ، **المحاسبة الإدارية :الأصالة والمعاصرة** ، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، جمهورية مصر العربية .
- التكريتي، اسماعيل يحيى (2007) **محاسبة التكاليف المتقدمة :قضايا معاصرة**،الطبعة الاولى ،دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ،الاردن .
- جودة عبد الحكيم مصطفى (2010) **محاسبة التكاليف** ، الطبعة الاولى،مؤسسة تسنيم للنشر والتوزيع، عمان، الاردن .
- الحديدي ، إسراء تيسير (2005) ، **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء** ،رسالة ماجستير غير منشورة ،الجامعة الأردنية، عمان، الأردن .
- الحيزان ، أسامة بن فهد (2008) ، " تقويم مقياس الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء

الاستراتيجي في المملكة العربية السعودية "، **مجلة جامعة الملك سعود** ، المجلد 20 ، المملكة العربية السعودية ، ص ص 107-111 .

- الدرادكة، مأمون (2002). **الجودة في المنظمات الحديثة.** دار صفاء للنشر، عمان ،الاردن .

- الدليمي ، خليل (2005) نظام التكاليف المبني على الانشطة وامكانية تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة في الاردن ، **مجلة ابحاث اليرموك** ،مجلد 21 عدد 3 ، ص ص 615-653 .

- الزهراني ، محمد بن صالح محمد (2010) **امكانية تطبيق اسلوب سيجما ستة في نادي ضباط قوى الامن بمدينة الرياض** ، رسالة ما جستير غير منشورة، جامعة الامير نايف للعلوم الامنية ، الرياض .

- السامرائي، مهدي صالح،(2007). **إدارة الجودة الشاملة في القطاعين الانتاجي والخدمي،** دار جرير، عمان ،الاردن.

- سامي ، مجدي محمد (2000) مدى فعالية نظام تكاليف النشاط كنظام لمعلومات التكاليف ، **مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة** ، جامعة الزقازيق ، مجلد 22 ، عدد 2 ، ص 373- 421 .

- الشعراني ، علا اسامة (2010) ، **اهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الانشطة على نشاط المرابحة في المصارف الاسلامية** (رسالة ماجستير غير منشورة) ،جامعة دمشق.

- الشنواني ، اسامة عبد العزيز (2008) **الاتجاهات المعاصرة لادارة وتطوير الاداء** (د. ن) القاهرة .

- الشيخ ، عماد يوسف (2008) **محاسبة التكاليف** ، اثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن.
- ظـاهر، أحمـد حـسن، (2002) **المحاسـبة الإداريـة**: دار وائـل للنـشر والتوزيـع، عمان ، الاردن.
- عابورة ، اشرف جمال (2005) ، **تطبيق نظام التكـاليف علـى اسـاس الانـشطة فـي المستـشفيات: حالـة المستـشفى الاسـلامي فـي الاردن**،رسـالة ماجـستير غيـر منشورة ،جامعة اليرموك، اربد ، الأردن .
- عبد الرحمن، عبد المجيد(2000) مدخل التكلفة المستهدفة فـي مجـال رقابـة وخفض التكلفة كهدف استراتيجي لتدعيم القدرة التنافسية للشركات المـصرية، **المجلة العلمية لكلية التجـارة**، جامعة اسيوط ،مصر العدد 28 ، ص ص 22- 30 .
- عدس ، نائل ، الخلف ، نضال (2007) **محاسبة التكاليف : مدخل حديث**، جهينة للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن .
- العربيد ،عصام فهد (2003) ، **المحاسبة الإدارية** ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمـان ، الاردن.
- العسيري، خالد حسين(2010) ، **تصور مقترح لتطبيق أسلوب سيجما ستة في إدارة برنامج جلوب البيئي**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك سعود ، الرياض .
- عقيلي، عمر وصفي،(2001). **المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة**، دار وائل ، عمان، الاردن.
- عوض، فاطمة رشدي سويلم(2009) **تأثير الربط والتكامل بـين مقيـاس الأداء (BSC)**

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) المتوازن في تطوير أداء المصارف الفلسطينية (دراسة تطبيقية بنك فلسطين)، رسالة ماجستير غيرمنشورة ، الجامعة الاسلامية، غزة .

- المطارنة ، غسان فلاح (2003) ، "مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) في البنوك التجارية الأردنية : دراسة ميدانية" ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية** ،المجلد 27 ، العدد1 ، مصر ،ص ص 323-344.
- المطارنة غسان فلاح (2008)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، المجلد 24 ، العدد الثاني.
- مفتي ،محمد حسن علي مفتي وشيخ فريد عمر(2005) مدى فعالية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بالمنشأت الصناعية: دراسة استكشافية على عينة من المنشات الصناعية بمدينة جدة ،**مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الاسكندرية ، ص ص 429-436 .
- الملحم ، عدنان بن عبد الله (2003) ،" تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية في المملكة العربية السعودية "،**مجلة المحاسبة والإدارة والتامين** ، العدد 1، مصر ،ص ص 297-307.
- ملحم، محمد فضل، (2001). **إدارة الجودة الشاملة، البنوك**، مج 20، (ع 2)، ص ص 33-48.
- نصر، عبد الكريم والكخن، رشيد، (1997) "مستلزمات تطبيق نظام التكاليف على أساس

النشاط في بعض الشركات الصناعية : دراسة نظرية وميدانية "، **مجلة الإدارة العامة**، مجلد (36)، العدد الرابع.

- هاري مايكل ، وشرويدي ، ريتشارد (2008) **ستة سيجما** ، ترجمة علا احمـــد صـــلاح ، القاهرة ، مركز الخبرات المهنية للادارة .

ثانياً: المراجع الأجنبيـــة :

- Adler, R., Everett, A. and Waldron, M., (2000)“Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation*,”* **Accounting Forum**, Vol. 2 No. 24, pp. 131-150.
- Anbari Frank T. and Kwak Young Hoon (2006)Benefits, obstacles, and future of six sigma approach, **Technovation**, Vol 26,Issue 5/6 , pp708-715.
- Ansari , et al (1997) **Target cost group , target costing : the next frontier in strategic cost management**, MacGraw-Hill Int., USA.
- Antoney , J and Bhiji , M (2007) Can six sigma be the cure for our ailing? **Leadership in Health service**, Vol.20, No.4 , pp 242 -255.
- Arnaboldi M., Lapsley I. (2003) “Activity Based Costing, Modernity and the Transformation of Local Government: A Field Study”, **Public Management Review**, Volume 5(3), pp. 345-375.
- Bird, R.E. Albano,(2003), **Target Costing: Market Based Product Definition**, Marcel-Dekker Publishing.
- Borgernas. H,And G, Fridh**,(2003) "The use of target costing in Swedish Manufacturing Firms",** Goteborg University, School of Economic & Commercial law.

- Caplan, D , Melumad ,N and Zive, A. (2005), Activity Based Costing and Cost Interdependencies Among Products : The Denim Finishing company, **Issues in Accounting Education** , Vol 20, N0. 1,pp 52- 62.
- Cokins, G. (2002**).**Integrating Target Cost and ABC **Accounting, Organization and Society,** pp. 195-211**.**
- Ellram, L (2006)The implementation of target costing in the United States: Theory versus Practice **", Journal of Supply Chain Management: A global review of Purchasing & supply**, Vol 42, Issu 1, pp 13-26.
- Ellram, L. (2000) Purchasing and supply managements participation in the target costing process , **Journal of supply chain management by the National Association of Purchasing Management Inc** .
- Erik, M Van Raaij (2005) The strategic value of customer profitability analysis marketing**, Intelligence and planning,** Vol.23 no.4 pp 372-382.
- Fellman M., (1999) Selling IT goods to disable end-user, **Marketing News**,Chicago, Vol.33, No.6,.
- Garrisson ,Ray, H. Eric W, Noreen , Peter C. Brewer , (2008) , **Mangerial Accounting**, 12th ed.McGraw- Hill / Irwin, New York.
- Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O.,(2005) **Introduction To Management Accounting**, 13th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall.
- Ittner, C., Lanen, W. and Lacker, D.(2002). **.** The Association Between Activity-based Costing and Manufacturing Performance, **Journal of Accounting Research**, Vol.40 , No. 3, , pp. 711-730**.**
- Kaplan Robert , and Norton (2005) **balanced scorecard: Measures that**

drive performance, Harvard Business School Publishing Corporation, Boston, MA.

- Kaplan ,S,Robert and Norton David ,P.(1996), **The Balanced Scorecard Measures Translating Strategy in Action**, Harvard Business , Review.
- Khasharmeh, Hussien,(2002)"Activity-Based Costing in Jordanian Manufacturing Companies**". Dirasat, Administrative-Science,** Vol 29, No. 1, pp 213-227.
- Krakhmal, Vira, (2006), **Development of Customer Profitability analysis In Service Industry**,Business School University of Portsmouth.
- Mellahi, Kamel, (2004). Critical factor for successful TQM implementation in turkey, evidence from the banking sector**, TQM,** Vol.12, (no.10), issue.
- Needy, Kim and Bidanda, Bopaya (2003) "a model to develop, assess and validate an activity-based costing system for small manufactures", **Engineering Management Journal**, vol.12, No.1 , pp. 31-38.
- Neumann, B.R, , Gerlach, J.H. , Edwin, F.M. and Oslon , C. (2004) Cost Management Using ABC for IT Activities and Services, **Management Accounting Quarterly** , Vol 6 , No. 1.
- Robinson, R. (2000) Balanced Scorecard, **Computer World**, Vol. 34, Issue 4.
- Rodney, S. (2006) six sigma as a strategy for process improvement on construction projects, **Construction management and Economic**, Vol. 24 , No.4, pp 339-348.
- Santori, Peter, and Nagel Bruce, (2005) ,**Customer Profitability Analysis,** Charter Consulting.

- Sekaran, U. (1992), Research Methods For Business, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.
- Turney, Peter, (2006), **Customer Profitability**. Cost Technology.
- Winer, Russel, (2001) ,**Customer Relationship Management Framework**, Haas school of business.

ملحق (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

استبيان لأغراض البحث العلمي فقط

MEU جامعة الشرق الأوسط
MIDDLE EAST UNIVERSITY

الأخ الكريم الاخت الكريمه في الشركه الصناعيه المساهمه ، السلام عليكم و رحمة الله و بركاته

تحية طيبة و بعد ، تقوم الباحثه بإجراء دراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة من جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا

أرجو التكرم بتعبئة هذه الاستبانه لاغراض البحث العلمي للبحث الموسوم بــ" مدى تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية "

حيث تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام اساليب المحاسبة الادارية بصفة عامة من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وبيان مدى استخدام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لاساليب المحاسبة الادارية الحديثة، والتعرف على العوائق و الصعوبات التي تعترض استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية و اقتراح السبل المناسبة التي تشجع و تعزز استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية المساهمة الاردنية.

و تفضلوا بقبول فائق الاحترام و التقدير

الباحثه : محار
عبدالله الخليل

الجزء الأول : البيانات الديموغرافية (يرجى التكرم بوضع إشارة (×) بمربع الإجابة المناسبة)

المسمى الوظيفي		مدير مالي		رئيس قسم الحسابات
		محاسب اداري		محاسب تكاليف
المؤهل العلمي		كلية مجتمع		بكالوريوس
		ماجستير		دكتوراه
		أخرى (أذكرها)		
التخصص		محاسبة		إدارة اعمال
		علوم مالية و مصرفية		اقتصاد
		أخرى (أذكرها)		
سنوات الخبرة		أقل من 5 سنوات		من 5 الى اقل من 10 سنوات
		من 10 الى اقل من15 سنه		15 سنة فأكثر

الجزء الثاني : أسئلة الاستبانة

المحور الاول: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطه، (يرجى التكرم بوضـــع إشـــارة (×) بمربع الإجابة المناسبة)

	التـــــــــــوضـــــــــــيح	موافق بشده	موافق	محايد	معارض	معارض بشده
1	يعد مفهوم نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في شركتكم .					
2	نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار .					
3	وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة بالشركة .					
4	توجد دورة مستندية تساهم في زيادة فعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الانشطة بالشركة .					
5	تعتقد الإدارة أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة يساعد في تحسين قياس الأداء .					
6	نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في الشركة قادر على توفير معلومات دقيقة .					
7	يطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الانشطه كونه يساعد في تحسين الميزه التنافسيه للشركة .					
8	يتم إعادة النظر بشكل دوري في نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة بالشركة .					
9	يتوفر في الشركة نظام معلومات محاسبي فعال					

	يساعد على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة .					
10	إن تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطه يمكن من احتساب تكلفة المنتج بشكل دقيق .					
11	يمكن نظام التكاليف على أساس الأنشطة الادارة من تقديم معلومات اكثر دقة للجهات المتعاملة مع الشركة .					
12	يقوم نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في الشركة بتوفير معلومات في الوقت المناسب .					
13	يوفر نظام التكاليف على اساس الانشطه قاعدة بيانات تساعد المستويات الإدارية العليا في الشركة على اتخاذ القرارات الرشيدة .					
14	ترى الادارة العليا أن المنافع الناجمة من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تزيد عن تكاليفه.					
15	ان تزايد التكاليف غير المباشرة يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطه .					

المحور الثاني

تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، (يرجى التكرم بوضع إشارة (×) بمربع الإجابة المناسبة)

16	تعتمد إدارة الشركه على بيانات التكاليف في عملية اتخاذ قرارات عند طرح منتج جديد .					
17	يعد مفهوم نظام التكلفة المستهدفة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة .					
18	نظام التلكفة المستهدفة في الشركة قادر على توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرار .					
19	وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام					

					التلكفة المستهدفة في الشركة .	
					نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الأدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية .	20
					يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة اداه لأدرة التكلفة والربحية في آن واحد .	21
					يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل .	22
					يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات يمكن للعميل تحمل سعرها .	23
					يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي اثناء مرحلة التصميم .	24
					أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الوفورات التكاليفية عن طريق ادارة تشكيلة انشطة سلسلة القيمة الخاصة بالشركه .	25
					يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث لا يمكن تبنيه الا من خلال تعاون الأفراد من مختلف الادارات التنظيمية .	26
					يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على طرح منتجات ذات مواصفات ضمن رغبات المستهلكين و ضمن امكانياتهم المادية .	27

المحور الثالث

تطبيق نظام تحليل ربحية الزبون، (يرجى التكرم بوضع إشارة (×) بمربع الإجابة المناسبة)

28	يعد مفهوم نظام تحليل ربحية الزبون من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة .					
29	ان نظام تحليل ربحية الزبون في الشركة قادر على توفير معلومات لاتخاذ القرارات المتعلقة بالزبائن .					
30	ان وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام تحليل ربحية الزبون بالشركة .					
31	يوفر نظام تحليل ربحية الزبون معلومات ماليه و غير ماليه تساعد الاداره في وضع مقاييس ربحيه محدده .					
32	ان بناء علاقة تفاعلية مع الزبون و إدارتها بكفاءة يعد أمراً ضروريا لاستمرار نشاط الشركه .					
33	توجد في الشركة العديد من الاستراتيجيات التي تهدف الى المحافظة على الزبون المربح وكسب زبائن جدد .					
34	تقوم الشركة بالتركيز على كل زبون عند تحليل الربحية .					
35	تقوم الشركة بالتركيز على مجاميع الزبائن عند تحليل الربحية .					
36	إن تحديد ربحية الزبون الحالية والمستقبلية يساهم في التنبؤ بربحية الزبون المستقبلية .					
37	تقوم الشركة باحتساب تكلفة الزبائن لديها من حيث كميات الطلب وتكرار خدمات ما بعد البيع،000 الخ .					
38	تقوم الشركة بتحليل ربحية الزبون من اجل الارتقاء بالخدمات المقدمة لكبار الزبائن المربحين .					

المحور الرابع

تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء، (يرجى التكرم بوضع إشارة (×) بمربع الإجابة المناسبة)

39	يتضمن نظام تقويم الاداء بالشركة مقاييس مالية .					
40	يتضمن نظام تقويم الاداء بالشركة مقاييس غير مالية ، مثل					

	المؤشرات ذات العلاقة بالزبائن والعمليات الداخلية والنمو والتعلم.					
41	يعد مفهوم بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء من المفاهيم المعروفة بشكل جيد في الشركة .					
42	ان بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء بالشركة قادره على توفير معلومات ملائمة لتحليلات لا تستطيع المؤشرات الماليه توفيرها .					
43	إن وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء في الشركة .					
44	إن تطبيق بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء في الشركة يساعد في قياس الأداء من نواحي غير ماليه .					
45	إن استخدام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء في الشركة يوفر قاعدة بيانات تساعد الاداره على تقويم الاداء بشكل افضل .					
46	اإن النتائج المتوقعة من تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء بالشركة تفوق تكاليف تطبيقه .					
47	توفر بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بالشركة إطاراً للقياس يشمل مقاييس للأداء المالي و غير المالي .					
48	يساهم تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء في الشركة في وضع الخطط الاستراتيجيه .					
49	يساعد تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء في الشركة في وضع الخطط التكتيكيه .					
50	يساهم تطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء في الشركة في تعزيز نظام الرقابة .					

المحور الخامس

تطبيق سيجما ستة Six Sigma لقياس الجودة، (يرجى التكرم بوضع إشارة (×) بمربع الإجابة المناسبة)

51	وجود هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاح نظام سيجما ستة لقياس الجودة بالشركة .					
52	تعتمد الاداره على نظام سيجما ستة لقياس الجودة في تطبيق					

	سياسه الجوده الشامله لمنتجاتها .					
53	تعتمد الاداره على نظام سيجما ستة لقياس الجودة في تطبيق سياسة التحسين المستمر للانتاج .					
54	تعتقد الإدارة بأن هناك علاقة بين الجودة و تحقيق الأرباح .					
55	تلتزم الإدارة العليا بتحقيق أعلى درجات الجودة و يعتبر إدارة الجودة الشاملة هدف جوهري للشركة .					
56	تتبع الشركة إستراتيجية زيادة الجودة وتقليل التكلفة عن طريق الاتصال بين قسم الإنتاج و قسم إدارة الجودة في الشركة .					
57	توفر الشركة برامج تدريبية للموظفين على الأساليب الحديثة في العمل .					
58	يشارك كافة العاملين في تحقيق الجودة بدأ بالتصميم وانتهاء بتسليم المنتج .					
59	يوجد قسم لاستلام مقترحات العملاء حول المنتج و تهتم الشركة بشكاوي العملاء .					
60	إن تطبيق سيجما ستة في الشركة يعزز من تلبية احتياجات العملاء .					
61	تتبع الشركة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لحساب جودة منتجاتها من اجل تطوير منتجاتها بما يتلاءم مع رغبات العملاء .					
62	يساعد نظام سيجما ستة لقياس الجودة على التركيز على الانشطة الداخلية بالشركه مهما كان حجمها .					
63	يتطلب تطبيق نظام سيجما ستة التعاون غير المحدود بين افراد الشركة واستخدام فرق العمل .					
64	التحسين المستمر باستخدام ادوات علمية من اهم متطلبات تطبيق نظام سيجما ستة لقياس الجودة .					
65	يتطلب نظام سيجما ستة لقياس الجودة الوقاية بدلا من التفتيش الذي يستنزف الطاقات البشرية و المالية .					

المحور السادس

معوقات استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، (يرجى التكرم بوضع إشارة (×) بمربع الإجابة المناسبة)

	التوضيح	موافق بشده	موافق	محايد	معارض	معارض بشده
66	عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لقناعتها بما تقدمة لها من معلومات .					
67	إن عدم توفر خبرات كافيه عند الاداره يحول دون استخدام اي من الأنظمه الحديثه .					
68	إن عدم توفر الكفاءات العلمية في الشركة يحول دون استخدام اي من الانظمه الحديثه .					
69	إن ارتفاع تكاليف إحلال أساليب إدارية حديثة محل الاساليب التقليديه يحول دون استخدام الاساليب الإداريه الحديثه .					
70	إن عدم توفر العدد الكافي من الكوادر المؤهلة لتطبيق انظمه إداريه حديثه يحول دون استخدام اي منها .					
71	إن عدم انخراط الشركة بمثيلاتها العالميات يحول دون استخدام الانظمه الإداريه الحديثه .					
72	إن ارتفاع تكاليف تطبيق أساليب إدارية حديثة يحول دون استخدامها .					
73	إن انخفاض منافع تطبيق أساليب إدارية حديثة مقارنة مع تكلفتها يحول دون استخدامها .					
74	تعتقد الاداره أن تطبيق ألاساليب الاداريه الحديثه لا يحسن من نوعية المنتج .					
75	ترى الاداره أن تطبيق ألاساليب الاداريه الحديثه يزيد من الانتاجية .					
76	يحد نقص المقدرة المالية من امكانية تطبيق الاساليب الادارية الحديثة .					

					يؤدي استخدام ألاساليب الإداريه الحديثه إلى حدوث الفوضى داخل الشركة نتيجة لمقاومة التغيير من قبل العاملين	77
					يؤدي استخدام ألاساليب الإداريه الحديثه إلى تحميل الشركة بكلف ماليه هي في غنى عنها	78

معوقات اخرى اذكرها

1. ....

2. ....

3. ....

ملحق (2)

اسماء محكمي الاستبانة

1- الاستاذ الدكتور محمد عبدالعال النعيمي جامعة الشرق الاوسط

2- الاستاذ الدكتور يوسف سعادة جامعة العلوم التطبيقية

3- الدكتور يونس الشوبكي جامعة الشرق الاوسط

ملحق(3)

كشف باسماء الشركات قيد الدراسة

التسلسل	اسم الشركة
1	الموارد الصناعية
2	الأردنية للأسقف المستعارة
3	زيوت القرية
4	الزيوت النباتية
5	الصنوبر الغذائية
6	الحديثة الغذائية
7	العلياء المتخصصة
8	الصناعات التنظيفية
9	الريادة غذائية
10	دهانات الحلبي
11	الاردنية جيليسرين
12	الألبسة الأردنية CJC
13	الشرقية الصناعية
14	العالم مستحضرات طبيعية
15	حبوب كيماوية
16	العصرية
17	اسمنت القطرانة
18	مناجم الفوسفات
19	الاسمنت الاردنية
20	الموارد للتجميل
21	الدولية البيطرية
22	صناعات سيليكا
23	مياه الماس

24	الأردن للصخر الزيتي
25	نور الكيماوية
26	مجموعة نابلس الصناعية
27	مصنع رغدان للدهانات
28	المتقدمة لصناعة الزيوت النباتية
29	عافية للزيوت النباتية \ الاردن
31	الأردنية السويدية للصناعات الصحية والطبية
32	النابضة لصناعات الابواب والشبابيك
33	العربية للبلاستيك
34	الدوائية المتطورة
35	المطاط الاردنية
36	البلاستيك الدولية
37	العالمية للتغليف
38	المتخصصة للصاناعت الصحية
39	العربية لصناعة الاسمنت الابيض
40	الاسفنج العربية
41	محارم فاين
42	الدهانات الوطنية
43	سبارتن
44	انسوسترونج
45	الدولية للفرشات
46	آسيا الغذائية
47	الوطنية للصودا والمياه الغازية
48	الساحل الذهبي
49	مجمع الشرق الاوسط الصناعي
50	الكابلات المتحدة
51	رم علاء الدين
52	المتكامل للصناعات
53	الصناعات العلفية المتطورة

54	الأردنية لأفران الغاز
55	فيلادلفيا للطاقة الشمسية
56	وادي السير للكوابل الكهربائية
57	الفرسان للصناعات الغذائية
58	S.A.M للألبسة
59	شركة اسيل لصناعة الالبسة

(ملحق 4)

مخرجات التحليل الاحصائي

Frequencies

Statistics

		job	edlevel	Special	exper
N	Valid	109	109	109	108
	Missing	0	0	0	1

Frequency Table

job

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	43	39.4	39.4	39.4
	2.00	34	31.2	31.2	70.6
	3.00	32	29.4	29.4	100.0

job

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
1.00	43	39.4	39.4	39.4
2.00	34	31.2	31.2	70.6
3.00	32	29.4	29.4	100.0
Total	109	100.0	100.0	

Edlevel

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	17	15.6	15.6	15.6
	2.00	87	79.8	79.8	95.4
	3.00	4	3.7	3.7	99.1
	5.00	1	.9	.9	100.0
	Total	109	100.0	100.0	

Special

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	1.00	91	83.5	83.5	83.5
	2.00	5	4.6	4.6	88.1
	3.00	12	11.0	11.0	99.1
	5.00	1	.9	.9	100.0
	Total	109	100.0	100.0	

Exper

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	48	44.0	44.4	44.4
	2.00	28	25.7	25.9	70.4
	3.00	16	14.7	14.8	85.2
	4.00	16	14.7	14.8	100.0
	Total	108	99.1	100.0	
Missing	System	1	.9		
	Total	109	100.0		

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
a1	109	1.00	5.00	4.2110	.60970
a2	109	1.00	5.00	4.2477	.64054
a3	109	1.00	5.00	4.2385	.84874
a4	109	1.00	5.00	4.1560	.65510
a5	109	1.00	5.00	3.9725	.77530
a6	109	1.00	5.00	4.0642	.80824
a7	109	1.00	5.00	4.0183	.81629
a8	109	1.00	5.00	4.2385	.70578
a9	109	1.00	5.00	4.1468	.71784
a10	109	1.00	5.00	4.2202	.62890
a11	109	1.00	5.00	4.1101	.71154
a12	109	1.00	5.00	4.2385	.65120
a13	109	1.00	5.00	4.1284	.79467
a14	109	1.00	5.00	3.9174	.85123
a15	109	1.00	5.00	3.9541	.78629
b1	109	1.00	5.00	4.1835	.62606
b2	109	1.00	5.00	4.1284	.62511
b3	109	1.00	5.00	3.8624	.96674
b4	109	1.00	5.00	4.2936	.65691

b5	109	1.00	5.00	4.1193	.80190
b6	109	1.00	5.00	4.0642	.74877
b7	109	1.00	5.00	4.2294	.78920
b8	109	1.00	5.00	4.0275	.76326
b9	109	1.00	5.00	4.0367	.71914
b10	109	1.00	5.00	4.0459	.72502
b11	109	1.00	5.00	4.1651	.64569
b12	109	1.00	5.00	3.9725	.77530
c1	109	1.00	5.00	3.6972	.79936
c2	109	1.00	5.00	3.9083	.71416
c3	109	1.00	5.00	4.1101	.77387
c4	109	1.00	5.00	3.9266	.87883
c5	109	1.00	5.00	4.0826	.75924
c6	109	1.00	5.00	3.8991	.84924
c7	109	1.00	5.00	3.6881	.77814
c8	109	1.00	5.00	3.8349	.71380
c9	109	1.00	5.00	3.8073	.86578
c10	109	1.00	5.00	3.7706	.76537
c11	109	1.00	5.00	3.5596	.81002
d1	109	1.00	5.00	3.8807	.80190
d2	109	1.00	5.00	3.8991	.81587

d3	109	1.00	5.00	3.7339	.68910
d4	109	1.00	5.00	3.7064	.71106
d5	109	1.00	5.00	3.8624	.89720
d6	109	1.00	5.00	3.7156	.73399
d7	109	1.00	5.00	3.7615	.74410
d8	109	1.00	5.00	3.6514	.69889
d9	109	1.00	5.00	3.5688	.78607
d10	109	1.00	5.00	3.9083	.68774
d11	109	1.00	5.00	3.6789	.81514
d12	109	1.00	5.00	3.7982	.79092
e1	109	1.00	5.00	4.0550	.84804
e2	109	1.00	5.00	3.7064	.72396
e3	109	1.00	5.00	3.7156	.72126
e4	109	1.00	5.00	3.7615	.84874
e5	109	1.00	5.00	3.7890	.86145
e6	109	1.00	5.00	3.7798	.87515
e7	109	1.00	5.00	3.7890	.77068
e8	109	1.00	5.00	3.7890	.86145
e9	109	1.00	5.00	3.9633	.80423
e10	109	1.00	5.00	3.7339	.72829
e11	109	1.00	5.00	3.8991	.80444

e12	109	1.00	5.00	3.7339	.72829
e13	109	1.00	5.00	3.7339	.74090
e14	109	1.00	5.00	3.7615	.75644
e15	109	1.00	5.00	3.6972	.75160
f1	109	1.00	5.00	3.1835	1.29218
f2	109	1.00	5.00	3.8532	.93120
f3	109	1.00	5.00	3.8532	.94110
f4	109	1.00	5.00	3.9266	.95942
f5	109	1.00	5.00	3.3853	1.29749
f6	109	1.00	5.00	3.9266	.93002
f7	109	1.00	5.00	3.6514	.97540
f8	109	1.00	5.00	3.5872	.85213
f9	109	1.00	5.00	3.3945	1.01852
f10	109	1.00	5.00	3.9266	.90989
f11	109	1.00	5.00	3.7706	.83481
f12	109	1.00	5.00	3.3028	.89757
f13	109	1.00	5.00	3.5046	.94892
Valid N (listwise)	109				

T-Test

T tab = 1.981

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
h1	109	3.9284	.51206	.04905
A	109	4.1242	.57180	.05477
B	109	4.0940	.57188	.05478
C	109	3.8440	.63830	.06114
D	109	3.7638	.63114	.06045
E	109	3.7939	.66855	.06404
h2	109	3.6359	.68103	.06523

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
h1	18.930	108	.000	.92844	.8312	1.0257
A	20.526	108	.000	1.12416	1.0156	1.2327
B	19.973	108	.000	1.09404	.9855	1.2026
C	13.806	108	.000	.84404	.7229	.9652
D	12.634	108	.000	.76376	.6439	.8836

E	12.398	108	.000	.79388	.6670	.9208
h2	9.748	108	.000	.63585	.5066	.7651

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	109	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	109	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.952	15

RELIABILITY /VARIABLES=b1 b2 b3 b4 b5 b6 b7 b8 b9 b10 b11 b12 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	109	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	109	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.938	12

RELIABILITY /VARIABLES=c1 c2 c3 c4 c5 c6 c7 c8 c9 c10 c11 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	109	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	109	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.945	11

RELIABILITY /VARIABLES=d1 d2 d3 d4 d5 d6 d7 d8 d9 d10 d11 d12 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	109	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	109	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.957	12

RELIABILITY /VARIABLES=e1 e2 e3 e4 e5 e6 e7 e8 e9 e10 e11 e12 e13 e14 e15 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	109	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	109	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.972	15

RELIABILITY /VARIABLES=f1 f2 f3 f4 f5 f6 f7 f8 f9 f10 f11 f12 f13 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	109	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	109	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.906	13